

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Komparace daně z příjmů právnických osob v České republice a Slovenské republice

Comparison of Corporate Income Tax in the Czech Republic and in the Slovak
Republic

Student: Martina Kuchařová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michal Krajňák, Ph.D., MBA

Ostrava 2019

Zadání bakalářské práce

Student: **Martina Kuchařová**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**

Téma: **Komparace daně z příjmů právnických osob v České republice a Slovenské republice**
Comparison of Corporate Income Tax in the Czech Republic and in the Slovak Republic

Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika daňové soustavy České republiky se zaměřením na korporátní daň
3. Vymezení daně z příjmů právnických osob dle právní úpravy Slovenské republiky
4. Srovnání systému zdaňování právnických osob v České republice a Slovenské republice
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.

THOM, Michael. *Tax Politics and Policy*. New York: Routledge, 2017. 263 p. ISBN 978-1-13818338-4.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

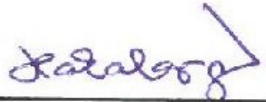
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Michal Krajňák, Ph.D., MBA**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 10.05.2019




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně přílohy č. 1 a č. 2 vypracovala samostatně. Přílohy č. 3 a č. 4 mi byly dány k dispozici.“

V Ostravě dne 10. 05. 2019



.....
Martina Kuchařová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Charakteristika daňové soustavy České republiky se zaměřením na korporátní daň	7
2.1	Základní pojmy	7
2.2	Daňová soustava	10
2.2.1	Nepřímé daně	11
2.2.2	Přímé daně	13
2.2.3	Daňový mix.....	16
2.2.4	Daňové zatížení.....	16
2.3	Daň z příjmu právnických osob	18
2.3.1	Subjekt daně.....	19
2.3.2	Předmět daně.....	23
2.3.3	Příjmy osvobozené od daně z příjmů	23
2.3.4	Základ daně.....	24
2.3.5	Sazba daně	25
2.3.6	Slevy na dani.....	26
2.3.7	Zdaňovací období.....	26
3	Vymezení daně z příjmů právnických osob dle právní úpravy Slovenské republiky.....	27
3.1	Daňová soustava	27
3.1.1	Nepřímé daně	28
3.1.2	Přímé daně	29
3.2	Daň z příjmu právnické osoby na Slovenské republice.....	31
3.2.1	Subjekt daně.....	31
3.2.2	Předmět daně.....	34
3.2.3	Základ daně.....	34
3.2.4	Sazba daně	35

3.2.5 Zdaňovací období.....	36
3.2.6 Daňové přiznání	36
4 Srovnání systému zdaňování právnických osob v České republice a Slovenské republice ..	37
4.1 Komparace základních pojmů.....	37
4.2 Výpočet daňové povinnosti u společnosti s ručením omezeným	39
4.3 Výpočet daňové povinnosti u veřejné obchodní společnosti	47
4.4 Výpočet daňové povinnosti u komanditní společnosti	48
4.5 Srovnání daňového zatížení	53
5 Závěr	57
Seznam použité literatury	59
Seznam zkratk	62
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Daně jsou důležitým hospodářským nástrojem státu a tvoří největší část příjmů do státního rozpočtu. Díky existenci daní lze financovat potřeby školství, zdravotnictví, obrany a sociálních potřeb. Správnou regulací daní tedy lze ovlivňovat ekonomiku celého státu a chod národního hospodářství. V této práci bude provedena komparace daně z příjmů právnických osob v České a Slovenské republice. Výběr těchto dvou států má své opodstatnění zejména z hlediska společné historie. Do roku 1992 byla Česká a Slovenská republika součástí jednoho federativního státu, následně došlo k rozpadu a daňová politika v obou státech se vyvíjela rozdílně. Z toho důvodu lze v současných daňových systémech najít odlišnosti, které budou přiblíženy a vysvětleny v této bakalářské práci.

Cílem práce je komparace zdaňování příjmů právnických osob v těchto dvou zemích a porovnání, která země je daňově výhodnější, z hlediska podnikání ve formě obchodní společnosti.

Práce je rozdělena do 5 kapitol včetně úvodu a závěru práce. První část zahrnuje teoretická východiska, potřebná pro správné pochopení daňového systému v České a Slovenské republice. Budou vymezeny základní daňové pojmy, jako je daň, konstrukční prvky daně, daňová politika či daňová elasticita. Následně bude charakterizována česká daňová soustava a jednotlivé daně tvořící tuto soustavu. V souvislosti s cílem této práce bude zaměřeno zejména na daň z příjmu právnických osob, především na konstrukční prvky této daně, tzn. subjekt daně, předmět daně, základ daně, sazbu daně a zdaňovací období. Veškeré tyto informace budou v souladu s platnými právními předpisy pro rok 2019. Obsahem této kapitoly bude rovněž teoretický základ pro analýzu daňového zatížení, budou vysvětleny ukazatele daňového zatížení a jejich využití při mezinárodním srovnávání.

Následující kapitola bude věnována Slovenské republice. Stejně jak v předcházející kapitole, i zde budeme vycházet z aktuální právní úpravy tohoto státu. Součástí bude vysvětlení a charakteristika slovenské daňové soustavy s následnou analýzou jednotlivých daní, a to především daně z příjmů právnických osob.

Poslední praktická část bude zahrnovat modelové příklady výpočtu daňové povinnosti u právnických osob podnikajících ve formě společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti. Za účelem splnění cíle této práce, budou výpočty aplikovány na společnostech sídlících nejen v České, ale rovněž Slovenské

republice. S pomocí získaných praktických poznatků bude následně provedena komparace daných systému a identifikace odlišností.

Co se týče získaných teoretických znalostí v oblasti daňového zatížení, ty budou aplikovány v závěrečné části při analýze a srovnání daňového zatížení v těchto dvou státech. Při této analýze budou použity již zmíněné ukazatelé daňové kvóty a efektivní daňové sazby.

V bakalářské práci budou použity metody komparace a analýzy.

2 Charakteristika daňové soustavy České republiky se zaměřením na korporátní daň

V této kapitole budou nejdříve stručně vysvětleny základní pojmy české daňové soustavy. Bude definována daň, její funkce a základní konstrukční prvky této daně. Následující část pak bude detailněji zaměřena na jednotlivé daně, kterými je tvořen náš daňový systém.

2.1 Základní pojmy

Daň

Daň je definována jako povinná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Představuje významný příjem státu a plní celou řadu funkcí. Jak už bylo řečeno v úvodu, díky existenci daní jsou kupříkladu financovány veřejné statky, tedy zejména zdravotní a sociální služby či obrana a bezpečnost státu. Základní charakteristikou daně je její:

- *neekvivalentnost,*
- *neúčelovost a*
- *nenávratnost.*

Neekvivalentností a nenávratností rozumíme, že neexistuje nárok na adekvátní protihodnotu za daň, kterou jsme zaplatili státu, a zároveň nelze požadovat zaplacenou daň od státu zpět. Neúčelovost je pak nemožnost znát předem účely, na které budou vybrané peníze použity, (Vančurová, 2018).

Kromě primární funkce zajistit dostatek peněžních prostředků k financování veřejných služeb, tj. funkce fiskální, plní daň i řadu dalších důležitých funkcí. Mezi nejvýznamnější z nich řadíme:

- *alokační,*
- *redistribuční,*
- *stimulační a*
- *stabilizační.*

Alokační funkce, zjednodušeně řečeno znamená, že vybrané finanční prostředky se dostanou tam, kde je jich potřeba. Cílem této funkce je dosáhnout optimální alokace zdrojů a zajistit podmínky pro správné fungování společnosti, (Klimešová, 2018).

Redistribuční funkce má za úkol co možná nejefektivnější přerozdělení důchodů ve společnosti. Princip této funkce spočívá ve výpočtu daně ze základu, který se liší dle výše příjmů jednotlivých subjektů. Prostřednictvím transferů se pak stát snaží zvyšovat příjmy chudších. Jednoduše řečeno, stát převádí peníze od bohatých k chudším. Díky tomu dochází k efektivnímu snižování rozdílu v důchodech. Redistribuční funkce je úzce spjata s funkcí stabilizační, jejímž cílem je zmírnit výkyvy a stabilizovat národní hospodářství, především zajistit přiměřenou míru zaměstnanosti a cenovou stabilitu, (Kubátová, 2015).

Stimulační funkce je schopnost pozitivně či negativně stimulovat činnost ekonomických subjektů. Pozitivní stimulaci lze definovat jako určitou daňovou úsporu za předpokladu, že subjekt splní konkrétní podmínky. Naopak s negativní stimulací se setkáváme například u zdaňování alkoholu či cigaret, (Vančurová, 2018).

Konstrukční prvky daně

Konstrukční prvky daně slouží k popisu existujících daní, tedy slouží k určení toho kdo, za co a v jaké výši má platit daň, případně jiné obdobné peněžité plnění. Aby nedocházelo k nejasnému vymezení či interpretačním problémům, je důležité tyto konstrukční prvky definovat co možná nejpřesněji.

- *Subjekt daně*

Daňové subjekty jsou osoby, již se daň určitým způsobem dotýká. Ze zákona se jedná o osoby povinné daň strpět, odvádět nebo platit. Z hlediska placení se subjekty dělí na plátce a poplatníky daně, (Vančurová, 2018).

Poplatník daně je fyzická nebo právnická osoba, jejíž majetek nebo příjem je podroben daní. Určení poplatníka se v některých případech stává náročné, proto se setkáváme s jiným druhem daňových subjektů označovanými jako plátcí daně.

Plátcem daně je osoba fyzická či právnická, která odvádí daň do veřejných rozpočtů. Neznamená to však, že musí jednoznačně dojít k úbytku disponibilních zdrojů této osoby. Ve většině případů plátce odvádí daň sraženou jiným poplatníkům, (Dvořáková, 2018).

- *Předmět daně a osvobození od daně*

Aby bylo zajištěno efektivní vybírání daní, je třeba přesně a jednoznačně určit předmět daně. Všeobecně dle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů jsou předmětem daně příjmy z veškeré ekonomické činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

Předmět daně můžeme tedy popsat jako veličinu, ze které se daň vybírá. Naopak tu část předmětu, ze které se daň nevybírání lze definovat jako osvobození od daně. Respektive je to ta část, kterou daňový subjekt není povinen zahrnout do základu daně, (Vančurová, 2018).

- *Základ daně*

Zjednodušeně řečeno je základ daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady). Pro správné určení základu daně je ovšem nutné znát příjmy, které nejsou předmětem daně, a příjmy, které jsou od daně osvobozeny, tudíž nejsou do základu daně zahrnuty. Co se týče příjmů a výdajů, které jsou do základu daně zahrnuty, je třeba respektovat jejich věcnou a časovou souvislost v daném zdaňovacím období.

V souvislosti se základem daně je třeba zmínit odpisy. Odpis je částka, která vyjadřuje opotřebení majetku za určité období. Odpisy jsou zahrnovány do nákladů, jelikož se jedná o snížení ekonomického prospěchu. Vzhledem k tomu, že dlouhodobý majetek není považován jako běžný náklad a tudíž nepatří mezi daňově uznatelné výdaje, díky odpisům je možné zahrnout hodnotu tohoto majetku do daňových nákladů a snížit tak daňový základ pro výpočet daně, (Rubáková, 2015).

- *Zdaňovací období*

Zdaňovací období je časový úsek, za který je vyměřována daňová povinnost. U přímých daní je základní zdaňovací období 12 po sobě jdoucích měsíců, ve většině případů se jedná o kalendářní rok. V ostatních případech, kdy zdaňovací období není totožné s kalendářním rokem, se toto období nazývá hospodářský rok. U daní ze spotřeby je určení zdaňovacího období složitější, ve velké míře je však za základní zdaňovací období považován kalendářní měsíc, méně často se pak využívá kalendářní čtvrtletí. V případě fúze, převodu jmění na společníka či rozdělení společnosti, nastává zdaňovací období dnem této změny, (Pelc, 2018).

- *Sazba daně*

Jak tvrdí Vančurova (2016, s. 24) „*sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví základní částka daně*“. Obvykle se používá několik typů sazeb:

- *jednotná sazba* - znamená, že daň má pouze jednu sazbu, která je použitelná na všechny případy. Pro příklad můžeme uvést daň z příjmu fyzických osob, jejíž sazba je jednotná ve výši 15 %,

- *diferencovaná sazba* - u daně s diferencovanou sazbou lze najít více různých sazeb, názorným příkladem je daň z přidané hodnoty, která je tvořena základní sazbou ve výši 21 % a sníženou sazbou ve výši 10 % a 15 %,
- *pevná sazba* - je vyjádřena hodnotově pro určitý základ, tuto sazbu lze najít například u daně silniční, kde je výše sazby pro osobní automobily vyjádřena v Kč v závislosti na zdvihovém objemu motoru,
- *relativní sazba* - udává určitý podíl, popřípadě procento ze základu daně. Tato sazba se dále dělí na sazbu lineární, která je obvykle stanovena jako určité procento, a tudíž daň roste přímo úměrně se základem daně, a sazbu progresivní, při níž daň, v případě růstu základu daně, roste relativně rychleji než samotný základ daně, (Vančurová, 2018).

Daňová politika

Daňová politika státu je souhrn opatření, jimiž je upravována daňová soustava. Daňová politika ovlivňuje nejen příjmy do státního rozpočtu ale také například tvorbu cen či kupní sílu obyvatelstva, (Nerudová, 2017).

Z toho důvodu vznikla potřeba zanalyzovat vliv daňové politiky, jak na jednotlivce, tak na celou společnost a to zejména prostřednictvím odhadování daňového zatížení, daňové efektivity či jiných makroekonomických efektů. Rozhodujícím bodem pro tyto analýzy je zejména odhad daňové elasticity. Daňová elasticita vyjadřuje, jaký vliv bude mít na společnost snížení či zvýšení daňových sazeb za jinak nezměněných podmínek. V zásadě je velmi obtížné stanovit daňovou elasticitu, jelikož je nemožné přesně předvídat, jak budou jednotlivé subjekty reagovat na tyto změny, (Thom, 2017).

2.2 Daňová soustava

Daňová soustava je nejen souhrn všech daní vybíraných na určitém území ale rovněž charakteristika vztahů mezi jednotlivými daněmi a pravidla, dle níž se tyto daně vybírají. Pro vytvoření efektivní daňové soustavy je potřeba zvážit mnoho hledisek. Z toho důvodu se daňový systém může v každé zemi výrazně lišit v závislosti na konkrétních ekonomických podmínkách. V České republice se daňový systém ve značné míře podobá systémům ostatních vyspělých zemí. Daně jsou děleny z hlediska adresnosti do dvou skupin, daně přímé a nepřímé. Zatímco u daní přímých lze přesně určit osobu, která je jejím plátcem, a tedy výše daně jde na úkor důchodu této osoby, u daní nepřímých je nemožné jednoznačně určit subjekt

který je zatížen daňovou povinností. Ve většině případů se jedná o daň, která je již zahrnuta v ceně zboží či služeb, (Šíroký, 2015).

2.2.1 Nepřímé daně

Nepřímé daně se často označují také jako daně ze spotřeby, jelikož daň je zahrnuta v ceně zboží či služeb. Nepřímé daně lze rozdělit na selektivní a univerzální, viz příloha č. 1.

Od vstupu České republiky do Evropské unie podléhají nepřímé daně nejhlubší harmonizaci. Daňovou harmonizací se rozumí proces sbližování daňových soustav států prostřednictvím stanovení společných pravidel. Nepřímé daně jsou harmonizovány zejména proto, že jsou součástí cen zboží a služeb, a tudíž jejich výběr úzce souvisí s přechodem přes hranice státu. Evropská unie se touto cestou snaží o odstranění bariér obchodu, tedy především o eliminaci rozdílů ve zdaňování a daňových sazbách. (Nerudová, 2014).

- *Daň z přidané hodnoty*

Je nejvýznamnější nepřímou daní, předmět této daně je velmi široký. Lze říci, že se vztahuje na většinu zboží a služeb, tudíž je nazývána jako daň univerzální. Podstatou daně z přidané hodnoty je zdanění přidané hodnoty, to znamená hodnoty zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží. Jednodušeji řečeno princip daně z přidané hodnoty spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy. Na rozdíl od daně spotřební, daň z přidané hodnoty neznevýhodňuje žádnou výrobní aktivitu, (Šíroký, 2015).

Podle zákona o dani z přidané hodnoty odvádí daň dodavatelé a registrovaní plátcí daně z přidané hodnoty. Plátcem se povinně stává subjekt, jehož obrat přesáhl za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. Sazba daně z přidané hodnoty je diferencovaná, to znamená, že se liší podle druhu předmětu daně, resp. jeho kvality. Základní sazba činí 21 %, první snížená 15 % a druhá snížená 10 %.

Co se týče harmonizace této daně, Evropská unie stanovuje nejen pravidla pro výběr a správu, ale i minimální základní sazbu. Ta aktuálně, dle směrnice Rady 2006/112/ES, nesmí být nižší než 15 %.

- *Spotřební daně*

Účelem této daně je regulace cen určitých komodit na trhu. Dani podléhají minerální oleje, líh, pivo, víno a tabákové výrobky. Pro výpočet daně se využívá pevná sazba

s výjimkou cigaret, zde se používá kombinace pevné a procentuální sazby. Zdaňovacím obdobím je jeden kalendářní měsíc.

- *Energetické daně*

Evropská energetická politika je jednou z hlavních priorit Evropské unie. Nerovnováha mezi nabídkou a poptávkou, závislost na importu, vysoké ceny energií a negativní vliv energetiky na životní prostředí jsou problémy společné pro všechny členské státy. Z toho důvodu vznikla 1. ledna 2008 v České republice povinnost (v souladu s podmínkami členstvím v Evropské unii) zavést daně z energií. Účelem těchto daní je ochrana životního prostředí. Evropská unie požaduje, aby se minimální ceny českých energetických produktů vyrovnaly minimálním cenám produktů evropských. V České republice proto proběhla tzv. Ekologická daňová reforma. Tato ekologická daňová reforma by měla probíhat ve třech fázích.

V první fázi této reformy, jak už bylo řečeno, byly zavedeny daně z energií. Předmět těchto daní se liší dle druhu energetického produktu. Dle zákona č. 261/2007 sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů se v současnosti jedná o daň z elektřiny, zemního plynu a z pevných paliv.

V případě pevných paliv se daň vztahuje zejména na černé a hnědé uhlí, koks a ostatní uhlovodíky. Jak lze vidět níže v Tab. 2. 1, sazba daně je pro jednotlivé daně vyjádřena hodnotově za jednotku množství, jedná se tedy o sazbu pevnou. Co se týče daně ze zemního plynu, jelikož do předmětu daně spadá více druhů plynů, je zde určení daňové sazby složitější. Pro plyny uvedené v zákon 261 § 4 písm. b) a c) je uvedena nižší sazba daně. Jedná se zejména o plyny určené pro výrobu tepla. Pro plyny určené k pohonu motorů a jiným účelům je uplatněna sazba vyšší.

Tab. 2.1 Sazby daně z energií

Daně z energií	Sazba	Jednotka
Daň z elektřiny	28,30 Kč	1 MWh
Daň z pevných paliv	8,50 Kč	1 GJ
Daň ze zemního plynu § 4 písm. a)	136,80 Kč	1 MWh
Daň ze zemního plynu § 4 písm. b) a c)	30,60 Kč	1 MWh

Zdroj: zákon č. 261/2007 sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů

Co se týče environmentálních aspektů, v podobě daňových úlev a osvobození, ty najdeme nejen u těchto energetických daní, ale i u daně z minerálních olejů a některých

dalších daní, jako je například daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, daň z nemovitých věcí nebo daň silniční.

2.2.2 Příímě daně

Příímě daně jsou díky své adresnosti velmi často využívány jako nástroj regulace. Zahrnují daně z příjmů, někdy označované jako daně důchodové, a daně z majetku. Tyto daně jsou vyměřovány poplatníkovi na základě jeho příjmu nebo majetku a jsou adresné, to znamená, že jdou na úkor důchodu dané osoby a ta nemá možnost tuto povinnost převést na jiný subjekt, (Šíroký, 2015).

Daně z příjmů tvoří jednu z nejvýznamnějších složek veřejného rozpočtu. Jak lze vidět v Tab. 2.2, v roce 2017 bylo na dani z příjmu fyzických a právnických osob vybráno přes 363 miliard.

Tab. 2.2 Příjmy fyzických a právnických osob (v mil. Kč) za rok 2017

Daň z příjmů právnických osob	186 617
Daň z příjmu fyzických osob (podnikatelé)	7 617
Daň z příjmu fyzických osob (závislá činnost)	169 241
Součet	363 475

Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA: *údaje z výběru daní*[online]. [20. 12. 2018]. Dostupné z:
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

- *Daň z příjmu fyzických osob*

Daň z příjmů fyzických osob se dotýká všech ekonomicky aktivních obyvatel. Tato daň, společně s daní z příjmů právnických osob patří mezi daně důchodové.

Předmětem daně jsou příjmy ze závislé a samostatné činnosti, dále příjmy z kapitálového majetku, z nájmu a ostatní příjmy. Pro vyčíslení daně je potřeba určit dílčí základy daně dle jednotlivých paragrafů. Co se týče sazby daně, pokud nebudeme zohledňovat 7% solidární daň pro nadstandardní příjmy, tak je v Česku zavedena jednotná 15% sazba daně z příjmu fyzických

- *Daň z příjmů právnických osob*

Daň z příjmu právnických osob je jedna z nejsložitějších daní, se kterou se lze setkat. Daň je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, který byl od roku 2013 opakovaně novelizována, poslední úpravy přinesla novela zákona z roku 2017. Veškeré základní informace o této dani budou detailněji vysvětleny v následující kapitole.

- *Daň z nemovitých věcí*

Daň z nemovitých věcí je upravena zákonem č. 338/1992 a tvoří ji dvě dílčí daně, daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. Předmětem daně z pozemků jsou veškeré pozemky, které se nachází na území České republiky a jsou vedené v katastru nemovitostí vyjma pozemků, uvedených v paragrafu č. 2, což jsou zejména pozemky zastavěné zdanitelnými stavbami či pozemky na nichž se nachází lesy ochranné a lesy zvláštního určení.

Základem daně je výměra pozemku v m². Nicméně v případě orné půdy, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé lesní porosty, je navíc tato zjištěná výměra pozemku vynásobena průměrnou cenou půdy stavenou ve vyhlášce ministerstva zemědělství č. 288/2018 sb. Další výjimku tvoří hospodářských lesy a rybníky (s intenzivním a průmyslovým chovem ryb) u nichž je základem daně cena pozemku, popřípadě výměra pozemku vynásobena částkou 3,80 koruny. Co se týče sazby daně, ta se liší v závislosti na druhu pozemků, viz Tab. 2.3. Zákon č. 338/1992 sb. uvádí sazbu daně buď procentuálně či v korunách za každý 1 m².

Tab. 2.3 Sazba daně z pozemků

orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady	0,75%
trvalé travní porosty, hospodářské lesy a rybníky (s intenzivním a průmyslovým chovem ryb)	0,25%
plochy, sloužící k zemědělské prvovýrobě, lesnímu a vodnímu hospodářství	1 Kč
plochy sloužící pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku	5 Kč
stavební pozemky	2 Kč
zastavěné plochy, nádvoří a ostatní	0,2 Kč

Zdroj: Zákon č. 338/1992 sb.

Předmětem daně ze staveb a jednotek jsou veškeré zdanitelné stavby a jednotky s výjimkou staveb, v nichž se nachází zdanitelné jednotky. Daňová sazba je stejně jak v předešlém případě různorodá viz Tab. 2. 4.

Tab. 2.4 Sazby daně z nemovitých věcí

budova obytného domu	2 Kč
budova pro rodinnou rekreaci	6 Kč
garáže vystavěné odděleně od budov obytných domů	8 Kč
stavby a jednotky sloužící k průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice nebo zemědělské výrobě	10 Kč
stavby a jednotky sloužící k zemědělské prvovýrobě, lesním nebo vodním hospodářství	2 Kč
ostatní zdanitelné stavby	6 Kč
ostatní zdanitelné jednotky	2 Kč

Zdroj: zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitých věcí

Základní sazba daně z nemovitých věcí se dále násobí koeficientem 1 – 5 v závislosti na počtu obyvatel v obci, kde se daný pozemek nachází.

- *Daň z nabytí nemovitých věcí*

Daň z nabytí nemovitých věcí dříve známa jako daň z převodu nemovitosti je součástí daňové soustavy od 1. ledna 2014. Tato daň byla zavedena zákonným opatřením senátu což lze definovat jako zvláštní formu právního předpisu, kterou přijímá senát v době rozpuštění poslanecké sněmovny. Dle tohoto opatření je předmětem daně úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, nacházející se na území české republiky, která je pozemkem, stavbou, jednotkou či právem stavby, popřípadě spoluvlastnickým podílem na nemovité věci. Nově je poplatníkem daně nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.

Pro stanovení základu daně se vychází z nabývací hodnoty, což může být cena sjednaná, cena zjištěná, zvláštní cena nebo srovnávací daňová hodnota snižená o uznatelný výdaj. Uznatelným výdajem rozumíme náklad poplatníka za vyhotovení znaleckého posudku. Sazba daně činí pro rok 2019 4 %.

- *Silniční daň*

V dnešní době je kladen velký důraz na ochranu životního prostředí, a tudíž i v České republice byla silniční daň přizpůsobena, aby napomáhala snižování znečištění a ochraně našeho prostředí. V zákoně je například stanoveno, že od daně jsou osvobozena vozidla s hybridním či elektrickým pohonem, tedy vozidla šetrnější k životnímu prostředí.

Silniční daň vymezuje zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Předmětem daně jsou dle zákona veškerá silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, jež jsou registrována a provozována v České republice a využívána k podnikání či jiné samostatně výdělečné činnosti a dále veškeré nákladní automobily s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny.

Poplatníkem této daně je buď provozovatel vozidla, tedy osoba zapsaná v technickém průkazu, popřípadě osoba, která vozidlo užívá. Poplatníkem je rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci. Základ daně se liší dle druhu vozidla a stejně tak i sazba daně, obojí je blíže specifikováno v § 5 a § 6 zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

- *Daň z hazardních her*

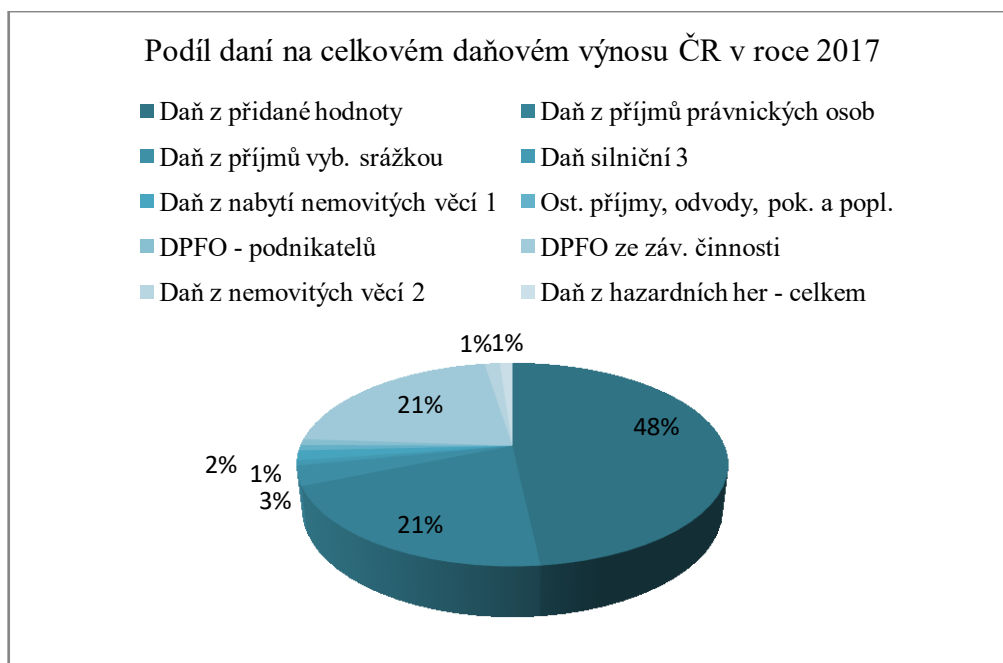
Od 1. ledna 2017 je součástí daňové soustavy nová daň z hazardních her, jež nahradila dosavadní odvod z loterie a jiných podobných her, z důvodu reformy regulace provozování hazardních her.

2.2.3 Daňový mix

Daňový mix představuje podíl jednotlivých daní na celkovém daňovém výnosu. Daňový mix je velmi spjatý s daňovou politikou státu, což je souhrn opatření upravující daňovou soustavu. Dle struktury daňového mixu lze zjistit, jaké daně tvoří nejvyšší část příjmů, jakému typu daní dává stát přednost a jaký typ daní potlačuje. Co se týče vyspělých zemí, zde v posledních letech klesá podíl přímých daní a zvyšuje se podíl daní nepřímých. To je zapříčiněno zejména podporou státní ekonomiky, a tedy snižováním vlivů, které působí negativně na ekonomickou aktivitu, (Kubátová, 2015).

Co se týče daňových příjmů v České republice, ty pocházejí zhruba ve stejné míře z nepřímých a přímých daní. Z následujícího Obr. 2.1 lze vyčíst, že nejvýznamnější příjem do státní pokladny tvoří daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických a fyzických osob.

Obr. 2.1 Podíl daní na celkovém daňovém výnosu ČR v roce 2017

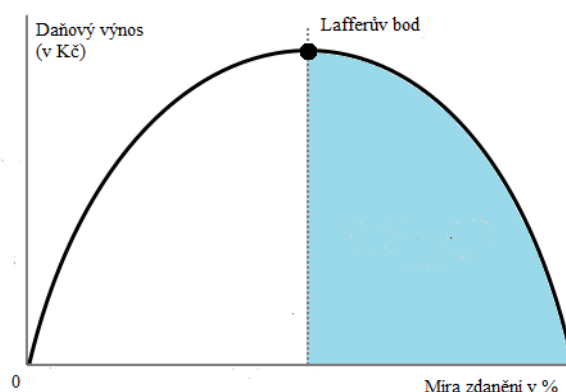


Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA: *údaje z výběru daní* [online]. [20. 12. 2018]. dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

2.2.4 Daňové zatížení

Míra daňového zatížení je jednou z klíčových otázek pro správné fungování ekonomiky státu. Stát by měl usilovat o optimální výši zdanění, tedy takové zdanění, kdy dochází k maximalizaci výnosů, ale zároveň nedochází k negativnímu dopadu na ekonomický růst. Optimální výši zdanění, z hlediska daňových výnosů, se zabývá například Lafferova křivka, viz Obr. 2.2.

Obr. 2.2 Lafferova křivka



Zdroj:vlastní zpracování

Lafferova křivka popisuje závislost daňové sazby na výši daňových příjmů. Jak lze vidět na obrázku, od určitého bodu nám křivka klesá, to je zapříčiněno skutečností, že v případě vyšší sazby daně, mají poplatníci tendenci přesunovat kapitál do daňově výhodnějších zemí. Vyšší sazba daně také vyvolává růst stínové ekonomiky, tedy růst takových ekonomických aktivit, které nejsou oficiálně podchyceny, (Jurečka, 2017).

Pro srovnání daňového zatížení lze využít například ukazatel daňové kvóty, den ekonomické svobody, či statutární a efektivní sazbu daně.

- *Daňová kvóta*

Základní parametr, který popisuje daňový systém je daňová kvóta, jedná se o makroekonomický ukazatel vyjadřující celkovou úroveň daňového zatížení v určité zemi. Daňová kvóta představuje podíl jednotlivých daní na HDP. Tento ukazatel lze využít při mezinárodním srovnávání, (Vančurová, 2018).

- *Den ekonomické (daňové svobody)*

Jako další ukazatel daňového zatížení je možné zmínit den ekonomické, respektive daňové svobody. Jedná se o datum v roce, které rozděluje kalendářní rok na dvě období. V prvním období poplatníci pracují na stát. V druhém období, počínaje právě dnem daňové svobody, začínají poplatníci vydělávat sami na sebe, (Šíroký, 2015).

- *Statutární sazba daně*

Pro jednoduché a velmi rychlé mezinárodní srovnání lze dále využít statutární sazbu daně. Tato sazba je daná státem. Vypovídací hodnota této sazby však není příliš přesná a pro

srovnání skutečného daňového zatížení byla tudíž zavedena nová veličina a to efektivní sazba daně, která bude vysvětlena v následujícím odstavci, (Kubátová, 2015).

- *Efektivní sazba daně*

Efektivní sazba daně je jedním z významnějších ukazatelů daňového zatížení. Tato sazba zohledňuje nejen výši statutárních daňových sazeb, ale i jiné faktory, které mají vliv na celkovou daňovou povinnost. Pro výpočet lze využít tři metody:

- metodu zpětného mikropohledu,
- metodu zpětného makropohledu,
- a metodu dopředného mikropohledu.

Tyto metody se liší zejména v používaných datech. Metoda zpětného mikropohledu spočívá ve výpočtu daňového zatížení z finančních dat jednotlivých společností. Sazba se, v tomto případě, stanovuje jako poměr mezi zaplacenou daní a celkovým výsledkem hospodaření.

Metoda zpětného makropohledu využívá pro výpočet této sazby data jednotlivých zemí. Tyto data lze najít na stránkách národních či mezinárodními organizací jako je například OECD. Sazba je zde stanovována jako poměr celkových zaplacených daní k celkovému daňovému základu dané země. Nicméně, z důvodu vysokého stupně agregace dat, není vypovídací hodnota této sazby výhodná při rozhodování o alokaci investic.

Poslední metoda dopředného mikropohledu se používá právě zejména při investičním rozhodování. Při financování určitého projektu musí investor zohlednit skutečnost, že míra návratnosti daného projektu bude nižší v souvislosti s daňovým zatížením. Pro tuto potřebu lze například využít efektivní marginální sazbu daně, která se vypočte následujícím vztahem, kde p^0 je míra návratnosti investice před zdaněním, a hodnota s představuje míru návratnosti investice po zdanění, (Morávková, 2015).

$$EMTR = \frac{p^0 - s}{p^0} \quad (2.1)$$

2.3 Daň z příjmu právnických osob

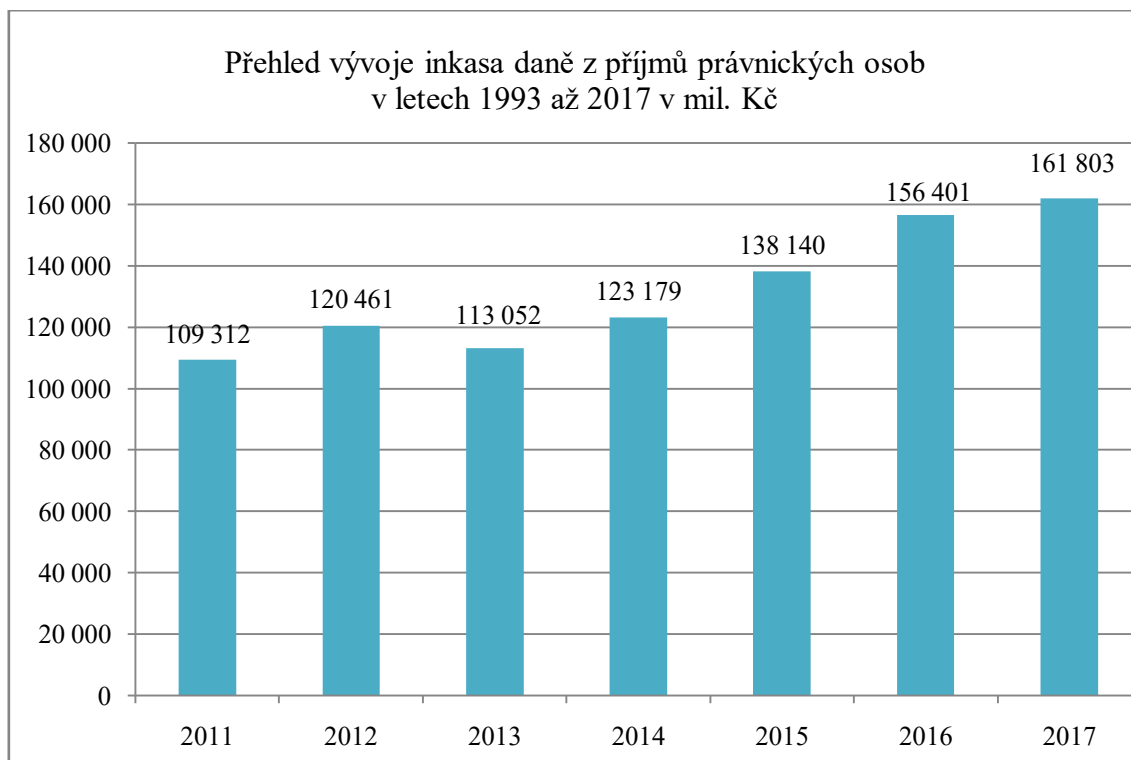
Vedle fyzických osob daň z příjmů odvádí také osoby právnické. Jak už bylo řečeno, tato daň tvoří podstatnou část příjmu do veřejného rozpočtu. Daň z příjmu právnických osob je upravena zákonem č. 586/1992 sb. o dani z příjmu, jehož první část (paragraf 2 až 16b) se

věnuje dani z příjmů fyzických osob a druhá část (paragraf 17 až 21a) vymezuje daň z příjmu právnických osob.

Tento zákon byl již mnohokrát novelizován, z čehož nejnovější změny přinesla novela zákona z roku 2017. Tato novela například upravila stanovení základu daně či rozšířila výčet poplatníků, kteří mohou uplatňovat daňové odpisy z technického zhodnocení.

Na Obr. 2.3 můžeme vidět vývoj inkasa daně z příjmu právnických osob v letech 1993-2017. V roce 2017 bylo vybráno 161 miliard.

Obr. 2.3 Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob



Zdroj: FINANČNÍ SPRÁVA: *údaje z výběru daní* [online]. [20. 12. 2018]. Dostupné z:
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

2.3.1 Subjekt daně

Dle zákona o dani z příjmu jsou poplatníky této daně:

- *právnické osoby,*
- *organizační složky státu,*
- *podílový fond,*
- *podfond akciové společnosti,*
- *fond penzijní společnosti a*
- *svěřenecký fond.*

Tato práce bude zaměřena zejména na právnické osoby, které podnikají ve formě obchodních korporací. Právnická osoba je právní pojem, který označuje jeden ze dvou typů právních subjektů. Nejedná se o fyzickou osobu nýbrž dle § 20 odst. 1 občanského zákoníku (č. 89/2012 Sb.) je právnická osoba definována jako: „*organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnická osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou.*“ Právní osobnost neboli také právní subjektivita znamená, že osoba má způsobilost mít práva a povinnosti a je způsobilá k právním úkonům, (Pelc, 2018).

Obchodní korporace

Obchodní korporace jsou upraveny zákonem o obchodních korporacích č. 90/2012 sb. který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2014. a nahradil tak dosavadní obchodní zákoník, který tyto společnosti upravoval od roku 1992. Dle toho zákona se společnost zakládá společenskou smlouvou popřípadě, pokud společnost zakládá pouze jeden společník, je společenská smlouva nahrazena zakladatelskou listinou. Vznik společnosti nastává dnem zápisu této společnosti do OR.

Dle formy podnikání dělíme obchodní korporace na veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciovou společnost, evropskou společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Tyto společnosti se dále dělí na osobní a kapitálové.

Osobní společnosti jsou charakteristické zejména osobní účastí společníka na řízení společnosti. Z určitého hlediska může být tato skutečnost považována za nevýhodu, jelikož na společníky jsou kladeny vysoké nároky, co se týče jejich dovednosti a odbornosti. Co však nejvíce odrazuje od podnikání v této formě je rozsah ručení společníků. Společníci osobních společností totiž ručí za závazky společnosti neomezeně, celým svým majetkem. Nicméně výhodou je, že celý zisk společnosti připadá na společníky a nedochází zde ke dvojímu zdanění.

Co se týče ručení společníků v kapitálových společnostech, ti neručí za závazky společnosti vůbec, popřípadě ručí pouze do výše svého nesplaceného vkladu. Na rozdíl od osobní společnosti, společníci nejsou přímo zúčastněni na řízení společnosti a tvorbě zisku, z toho důvodu ovšem ve společnosti mohou vznikat velké náklady na mzdy managementu. Velkou výhodou této společnosti je možnost expandovat. Rozšířit jmění společnosti lze totiž buď navýšením vkladů či přistoupením dalších společníků. Co se týče rozdělování zisku,

může zde dojít k situaci, kdy se společnost rozhodne, že zisk použije pro jiné účely, a společníkům tudíž nic nevyplatí. V případě, že k rozdělování zisku dojde, dochází zde k dvojímu zdanění.

Do osobních společností řadíme veřejnou obchodní společnost a komanditní společnost (i přestože tato společnost vykazuje znaky spíše smíšené) a mezi společností kapitálové poté zahrnujeme společnost s ručením omezeným a akciovou společnost.

- *Veřejná obchodní společnost*

Veřejná obchodní společnost je společnost alespoň dvou osob. Společníci mají v této společnosti stejné postavení a ručí za závazky společnosti neomezeně. Zákonem není dána povinnost vytvářet minimální základní kapitál. Vkladovou povinnost je ovšem možné zahrnout do společenské smlouvy, což je dokument, jímž se společnost zakládá.

Statutárním orgánem jsou všichni společníci, pokud není ve společenské smlouvě uvedeno jinak. Společenská smlouva také může obsahovat ustanovení o rozdělení zisku, pokud ne, zisk a ztráta se dělí rovným dílem mezi společníky. Jelikož se jedná o osobní společnost, k rozhodování o věcech společnosti je zapotřebí souhlasu všech společníků. Převod podílu ve společnosti je zakázán, společníci ale mohou ze společnosti vystoupit či přistoupit změnou společenské smlouvy, (Štenglová, 2017).

- *Komanditní společnost*

Komanditní společnost musí mít po celou dobu jejího trvání alespoň dva společníky, a to komplementáře a komanditistu. Dle zákona je komplementář společník, jenž ručí za závazky společnosti neomezeně celým svým majetkem. Komanditista pak ručí za dluhy společnosti do výše svého nesplaceného vkladu podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku. Komanditisté mají vkladovou povinnost, co se týče minimální výše vkladu, ta není zákonem určená. Dle poměru vkladu se pak ale určuje podíl komanditistů.

Statutárním orgánem společnosti jsou všichni komplementáři, pokud společenská smlouva neurčuje jinak. Stejně jak v předešlém odstavci, i zde může být ve společenské smlouvě obsaženo ustanovení o rozdělení zisku a ztráty. Pokud není uvedeno jinak, dosažený zisk či ztráta se dělí rovným dílem mezi společnost a komplementáře. Zisk připadající na společnost se po zdanění rozděluje mezi komanditisty. Tento zisk ovšem dále podléhá zdanění srážkovou sazbou ve výši 15 %. Povinnost srazit daň připadá na společnost, (Černá, 2015).

- *Společnost s ručením omezeným*

Minimální počet společníků v této společnosti je jedna osoba. Společníkům vzniká povinnost vložit do společnosti základní vklad v minimální výši 1 Kč. Tuto vkladovou povinnost musí společník splnit nejpozději do 5 let ode dne vzniku společnosti. Společnost ručí za své závazky celým svým majetkem, společníci pak společně a nerozdílně jen do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle aktuálního stavu zapsaného v obchodním rejstříku. To znamená, že ručení společníků zaniká v momentě zápisu splacení všech vkladů do obchodního rejstříku. Do té doby však ručí za závazky společnosti i společník, který již svůj vklad splnil v celkové výši, (Pokorná, 2015).

Statutárním orgánem společnosti je jeden či více jednatelů. Jelikož se jedná o kapitálovou společnost, společníci se podílejí na řízení společnosti prostřednictvím valné hromady. Vystoupení společníka ze společnosti je dovoleno pouze v případech uvedených v ZOK. Jedná se zejména o případy, kdy společník nesouhlasí s rozhodnutím valné hromady o změně povahy podnikání, (Výchopeň, 2019).

- *Akciová společnost*

Akciová společnost se stejně jako společnost s ručením omezeným řadí mezi společnosti kapitálové. Jedná se o společnost, jejíž základní kapitál je rozdělen na určitý počet akcií. Může být založena jedním či více společníky. Pro založení společnosti je nejen nutný podpis společenské smlouvy ale přijetí stanov. Tyto stanovy určují zejména název právnické osoby, sídlo a základní organizační strukturu, tj. statutární a nejvyšší orgán. Nevýhodou této společnosti je výše základního kapitálu, která musí dosahovat minimálně 2 000 000 Kč, popřípadě 80 000 €. Základní kapitál musí být splacen nejpozději do 1 roku od vzniku společnosti. Společníci této společnosti, tedy akcionáři, neručí za závazky společnosti. Vstupem do společnosti pouze riskují ztrátu hodnoty akcie, (Štenglová, 2017).

- *Veřejně prospěšný poplatník*

V zákonu o dani z příjmu právnických osob je dále vymezen pojem „veřejně prospěšný poplatník“. Jedná se o poplatníka, který jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Jako veřejně prospěšného poplatníka ovšem nelze označit:

- obchodní korporaci,
- Českou televizi, Český rozhlas a Českou tiskovou kancelář,

- profesní komoru nebo poplatníka založeného za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů,
- zdravotní pojišťovnu,
- společenství vlastníků jednotek,
- rodinnou fundaci, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí nadace nebo nadační fond, který podporuje zakladatele nebo osobu blízkou zakladateli, nebo popřípadě směřuje k této činnosti.

2.3.2 Předmět daně

Zákon o daních z příjmů předmět daně nijak specificky nevymezuje, dle § 18 odst. 1 jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak.

U veřejně prospěšného poplatníka jsou součástí předmětu daně příjmy z:

- *reklamy,*
- *členských příspěvků,*
- *úroků,*
- *nájmu.*

2.3.3 Příjmy osvobozené od daně z příjmů

Oblast zabývající se příjmy, jež jsou od daně z příjmu osvobozeny je velmi rozsáhlá. U neziskových organizací se jedná například o příjmy z:

- *členských příspěvků,*

přijatých sdružením právnických osob, u něhož členství není nutné k výkonu činnosti, dále spolkem, politickou stranou, politickým hnutím, evropskou politickou stranou nebo profesní komorou s nepovinným členstvím,

- *kostelních sbírek,*
- *nadací,*
- *majetku,*

vloženého do nadační jistiny a příjmy z jeho prodeje, pokud tento příjem slouží jen k účelu, ke kterému byla nadace zřízena.

V souvislosti s tématem této bakalářské práce si dále ještě uvedeme osvobozené příjmy z podílů. Zde se nejčastěji setkáváme s příjmy z:

- *podílu na zisku,*

vyplácené dceřinou společností, (která je daňovým rezidentem) mateřské společnosti,

- *převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti,*

v případě poplatníkovi, jež je daňovým rezidentem České republiky nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky.

Ostatní osvobození se vztahují zejména na:

- *úrokové příjmy,*
- *licenční poplatky,*
- *určité příjmy plynoucí v souvislosti s nemovitostmi,*
- *příjmy mezi spojenými osobami,*
- *ostatní osvobozené příjmy.*

2.3.4 Základ daně

U poplatníků, kteří vedou účetnictví dle zákona o účetnictví 563/1991 Sb., se vypočítává základ daně z výsledku hospodaření. Aby však hospodářský výsledek zjištěný v účetnictví pravdivě zobrazoval hospodaření daného subjektu, je třeba do něho zahrnout veškeré náklady a výnosy bez ohledu na to, zda jsou daňově uznatelné či nikoli. Z toho vyplývá, že z účetního výsledku hospodaření nelze zjistit daňový základ.

Pro zjištění základu daně je třeba výsledek hospodaření, tedy zisk nebo ztrátu, popřípadě rozdíl mezi příjmy a výdaji, upravit o položky (stanovené zákonem), které se do základu daně nezahrnují, to znamená příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny a výdaje či náklady, které nebyly prokazatelně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dále lze základ daně snížit o odčitatelné položky uvedené níže. Výsledný základ daně se zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů, (Šebestíková, 2011).

Poplatníci, kteří nevedou účetnictví nebo vedou pouze jednoduché účetnictví, vychází z § 23 zákona č. 586/1992 sb. který definuje základ daně jako rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Úprava základu daně

Základ daně lze snížit o:

- *Položky odčitatelné od základu daně*

Dle § 34 zákona o dani z příjmu se jedná zejména o „*daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje*“. A dále lze odečíst výdaje (náklady) na podporu výzkumu a vývoje či na podporu odborného vzdělávání. V případě daňové ztráty nebo nízkého základu daně, lze odečíst tyto náklady nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly.

- *Položky uvedené v § 20 zákona o dani z příjmu*

Dle tohoto zákona si mohou neziskové organizace základ daně z příjmů snížit až o 30 %, za předpokladu, že takto získané prostředky použijí ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to ve třech následujících zdaňovacích obdobích. Základ daně lze takto maximálně snížit o 1 000 000 Kč. V případě, že 30% snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

- *Dary*

Od základu daně dále lze odečíst hodnotu poskytnutých darů, pokud tato hodnota činí alespoň 2 000 Kč. V souhrnu je možné odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu a výdaje na podporu výzkumu či odborného vzdělání. (Pelc, 2018).

2.3.5 Sazba daně

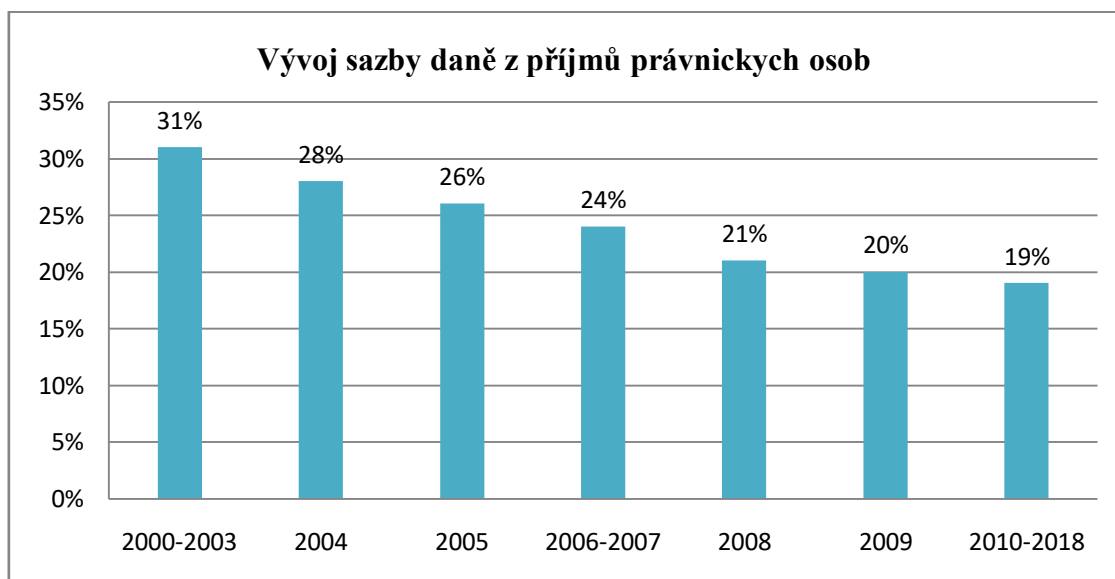
Sazba daně z příjmu právnických osob je diferencovaná,

- *u základního investičního fondu činí 5 %,*
- *u fondu penzijní společnosti činí 0 %,*
- *u všech ostatních činí sazba daně 19 %.*

U poplatníka, který byl část zdaňovacího období základním investičním fondem, činí sazba daně 5 % na toto období a zbývajících část zdaňovacího období je zdaňováno sazbou 15 %.

Následující Obr. 2.4 znázorňuje vývoj základní sazby daně z příjmů právnických osob v letech 2000-2018. Jak lze vidět, sazba je od roku 2019 konstantní ve výši 19 %.

Obr. 2.4 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob



Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

2.3.6 Slevy na dani

Poplatník daně z příjmu právnických osob si může vypočtenou daňovou povinnost snížit o:

- 18 000 Kč pokud zaměstnává osobu se zdravotním postižením,
- 60 000 Kč pokud zaměstnává osobu s těžším zdravotním postižením.

2.3.7 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob je:

- *kalendářní rok*,
- *hospodářský rok*, tzn. účetní období, které začíná prvním dnem jiného měsíce, než je leden,
- *účetní období*,

V případě fúze, rozdělení obchodní korporace či převodu jmění na společníka, nastává zdaňovací období dnem této změny a končí posledním dnem kalendářního či hospodářského roku.

3 Vymezení daně z příjmů právnických osob dle právní úpravy Slovenské republiky

Následující kapitola je zaměřena na zdaňování příjmu právnických osob se sídlem na Slovenské republice. Z důvodu, že Slovenská a Česká republika tvořila do roku 1992 jeden federativní stát, jsou si systémy zdaňování, stejně tak jako daňové soustavy těchto dvou států, stále velmi podobné. Nicméně od roku 1993 se obě země vydaly svou vlastní cestou a daňové politiky obou států prošly určitými změnami. Tato kapitola slouží jako pomocný výklad k následující praktické části, která se bude zabývat srovnáním právě těchto dvou daňových systémů a hledáním rozdílů vyplývajících z odlišného vývoje po rozpadu Československé republiky v roce 1992.

3.1 Daňová soustava

Tak jako v České republice i na Slovenské republice se dělí daně na přímé a nepřímé podle toho, zda jsou již zahrnuty v ceně výrobků nebo je potřeba je zaplatit příslušnému úřadu, viz příloha č. 2.

Součástí přímých daní je:

- *daň z příjmů fyzických a právnických osob a*
- *místní daně.*

Nepřímé daně pak zahrnují:

- *daň z přidané hodnoty a*
- *spotřební daně.*

Jedinou velkou odlišností od české daňové soustavy jsou místní daně. Místní daně jsou součástí slovenské daňové soustavy od roku 2005 a jsou rozděleny do 2 skupin:

- *místní daně, které spravuje VÚC (tzn. vyšší územní spolek) a*
- *místní daně, které spravuje obec, (Široký, 2018).*

Místní daně jsou upraveny zákonem č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. Tyto daně jsou způsobem výběru a předmětem podobné českým majetkovým daním, důvod pro jejich zavedení bylo posílení finanční samostatnosti a zodpovědnosti územní samosprávy při využívání veřejných zdrojů.

3.1.1 Nepřímé daně

- *Daň z přidané hodnoty*

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Vzhledem k tomu, že tato daň je jednou z nejvíce harmonizovaných daní v Evropské unii, je i tento zákon sestaven v souladu s nařízením Evropské unie. Z toho důvodu je způsob a výběr daní velmi podobný ostatním členským státům. Nicméně mezi těmito státy můžeme najít rozdíly v sazbách, jelikož Evropská unie stanovuje pouze minimální základní sazbu daně z přidané hodnoty, a to ve výši 15 %. Co se týče Slovenské republiky, zde činí základní sazba daně z přidané hodnoty 20 %. Snížená sazba daně je pak 10 %, (Schutlzová, 2018).

Povinné registraci k dani podléhá plátce, jehož obrat přesáhl za dvanáct po sobě následujících kalendářních měsíců obrat ve výši 49.790 €.

Co se týče zdaňovacího období, pokud plátce přesáhne roční obrat 100 000 €, je pro něj zdanitelným obdobím kalendářní měsíc, v ostatních případech je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Výjimku zde ovšem tvoří nově registrovaní plátci, ti mají stanovené měsíční zdaňovací období po dobu nejméně 12 měsíců. Poté pokud za těchto 12 měsíců jejich obrat nepřekročí 49.790 €, si mohou vybrat měsíční či kvartální zdaňovací období. Stejně jak v České republice i zde je možnost dobrovolné registrace v případě že se poplatník chce stát plátcem daně i přesto, že nedosáhl určeného obratu. V tomto případě musí podat žádost o registraci na příslušný daňový úřad. (Schultzová, 2018).

- *Daně spotřební*

Spotřební daně, někdy také nazývané jako selektivní, jelikož se daň uplatňuje na vybrané druhy výrobku, představují další zdanění, kterým stát cíleně zatěžuje spotřebu. Na Slovenské republice se konkrétně jedná o daň z:

- vína,
- piva,
- lihu,
- tabákových výrobků,
- minerálního oleje,
- elektriny, uhlí a zemního plynu. (Schultzová, 2018)

V principu zůstávají velmi podobné České republice. Liší se hlavně ve výši sazeb. Pro příklad sazba daně z tabákových výrobků je 73,90 eura/kg, to znamená v přepočtu cca 1900 Kč, zatímco v České republice činí tato sazba 2236 Kč.

Správcem těchto daní je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, konkrétně příslušný celní úřad.

3.1.2 Přímé daně

Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob na Slovenské republice je upravena zákonem č. 595/2003 Zb. Tato daň, stejně jako daň z příjmů právnických osob, patří mezi daně důchodové. Poplatníkem daně z příjmů je fyzická osoba.

Předmětem daně jsou:

- *§ 5 - příjmy ze závislé činnosti tedy veškeré příjmy ze zaměstnání,*
- *§ 6 - příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti a pronájmu a z použití díla a uměleckého výkonu,*
- *§ 7 – příjmy z kapitálového majetku,*
- *§ 8 – ostatní příjmy.*

Do roku 2004 byla sazba daně z příjmů fyzických osob progresivní, to znamená, že s růstem základu daně rostla daň, a to relativně rychleji než základ daně. V období 2000 a 2001 proto dosahovala daň z příjmů až 42 %. Následně proběhla daňová reforma a byla zavedena lineární sazba ve výši 19 %, která se uplatňuje do současnosti. Pokud ale základ daně přesáhne 176,8 - násobek životního minima, uplatňuje se zvýšená sazba daně ve výši 25 %.

Dan z příjmů právnických osob

Stejně jak v České republice i zde je daň z příjmu právnických osob jedna z nejsložitějších daní, i přesto, že v roce 2014 vstoupila v platnost daňová reforma, které se podařilo daňový systém značně zjednodušit. Daň je upravena zákonem č. 595/2003 Z. z. zákona o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Veškeré informace o této dani budou uvedeny a detailněji vysvětleny v následující kapitole této bakalářské práce

Daň z nemovitostí

Tato daň zahrnuje daň z pozemků, daň ze staveb a daň z bytů a z nebytových prostorů v bytovém domě.

Základem daně z pozemků je hodnota pozemku, která se zjišťuje jako součin výměry pozemku v m² a ceny pozemku, uvedené ve všeobecném závazném nařízení či v přílohách zákona o místních daních. Roční základní sazba daně je 0,25 %.

Základem daně ze staveb je výměra zastavěné plochy v m². Tato výměra se násobí sazbou daně ve výši 0,033 € za každý započatý m². Tato zákonem určená sazba daně může být snížena či zvýšena na základě rozhodnutí správce daně.

Co se týče daně z bytů, ta se uplatňuje na byty a nebytové prostory nacházející se v bytovém domě. Výpočet daňové povinnosti je obdobný jak u daně ze staveb. Tedy jedná se o součin výměry podlahové plochy a sazby 0,033 €.

Ostatní přímé daně

Tyto daně jsou jedinou podstatnou odlišností od českého daňového systému, v současnosti se jedná o:

- *Daň za psa*

Poplatníkem této daně je vlastník psa staršího 6 měsíců. V případě, že nelze prokázat kdo je vlastník, spadá daňová povinnost na držitele psa.

Základem daně je počet psů a sazbu daně si určuje sama obec ve svém všeobecně závazném nařízení. Sazba daně je diferencovaná a odvíjí se od různých kritérií, jako například zda je pes chovaný v bytě či domě. Některé městské části však toto nerozlišují, a výška daně je jednotná. Pro příklad můžeme uvést obec Nové Mesto v Bratislavě, kde je daň v rámci hlavního města nejvyšší a to 50 €.

- *Daň za ubytování*

Poplatníkem této daně je osoba zprostředkovávající ubytovací zařízení. Základem daně je počet přenocování a sazbu daně stanoví obec ve svém všeobecně závazném nařízení.

- *Dan za užívání veřejného prostoru*

Dle zákona o místních daních, se veřejným prostorem pro účely této daně rozumí veřejně přístupné pozemky ve vlastnictví obce, zejména o parky, náměstí, trhy a ostatní pozemky. Užíváním tohoto veřejného prostoru se pak rozumí například umístění stánku, prodejního zařízení, cirkusu, lunaparku či jiných atrakcí. Základem daně je výměra užívaného prostoru násobena sazbou daně, kterou si určí sama obec.

- *Daň za prodejní automaty*

Předmětem daně jsou přístroje a automaty, které vydávají zboží za úplatu a zároveň jsou umístěné na veřejně přístupných místech. Poplatníkem je provozovatel automatu, stejně jak u předešlých daní, i zde je základem daně počet automatů a sazbu daně si určuje obec.

- *Daň za nevýherní hrací stroje*

Na rozdíl od předešlé daně, tato daň se uplatňuje na ty hrací přístroje, které se sice aktivují za úplatu, nicméně uživatelé nevydávají žádnou peněžní výhru. Výpočet daňové povinnosti je stejný jak v případě prodejních automatů.

- *Daň za jaderné zařízení*

Předmětem daně je jaderné zařízení za předpokladu, že v tomto zařízení probíhá štěpná reakce a zároveň je vyráběna elektrická energie. Poplatníkem je držitel povolení na provozování jadrového zařízení vyrábějící elektrickou energii. Toto zařízení vydává úřad jaderného dozoru Slovenské republiky.

Základem daně je celková výměra území obce, které se nachází v oblasti ohrožené daným jadrovým zařízením. Každá oblast je rozdělena do tří pásem a v závislosti na tom, v jakém pásmu se obec nachází, se pak určuje sazba daně, (Schultzová, 2018).

3.2 Daň z příjmu právnické osoby na Slovenské republice

Daň z příjmů právnických osob na Slovenské republice je vymezena v zákoně č. 595/2003 Z. o dani z příjmů. Tento zákon je základní legislativou jak pro daň z příjmů právnických osob tak fyzických osob. Od roku 2004 probíhala na Slovenské republice řada reforem, které se zásadně dotkly i této daně z příjmů. Cílem bylo zejména přesun daňového zatížení od zdaňování výroby směrem ke zdaňování spotřeby. Tím došlo k výraznému poklesu sazby daně z příjmu právnických osob a zároveň změně základu daně, který byl příznivěji koncipován pro podnikatelské prostředí. I přes sníženou sazbu daně však došlo ke zvýšení daňových příjmů, a lze tedy říci, že daňová reforma v roce 2004 byla úspěšná, (Schultzová, 2018).

3.2.1 Subjekt daně

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je právnická osoba a stejně jak v České republice, tak i na Slovenské republice, rozlišujeme poplatníky s omezenou a neomezenou daňovou povinností. Právnická osoba, která má na území Slovenské republiky sídlo nebo

místo skutečného vedení, je poplatníkem s neomezenou daňovou povinností. Místo skutečného vedení je definováno jako místo, kde se přijímají hlavní řídicí a obchodní rozhodnutí statutárních a dozorčích orgánů právnické osoby, a to i v případě, že toto místo není uvedeno v obchodním rejstříku.

Vymezení právnické osoby lze najít v zákoně č. 40/1964 Zb. Občianského zákonníku. Dle tohoto zákona jsou právnickými osobami:

- *sdužení fyzických anebo právnických osob,*
- *účelové sdužení majetku,*
- *jednotky územní samosprávy,*
- *jiné subjekty, o kterých to ustanovuje zákon.*

Obecně se tedy jedná o organizace, které byly vytvořeny pro určitý účel a kterým objektivní právo přiznává vlastní právní subjektivitu. Stejně jak v předešlé kapitole i zde bude zaměřeno zejména na obchodní společnosti.

Obchodní společnosti

Obchodní společnosti se stejně jak v České republice dělí na společnosti osobního typu, které zahrnují:

- *verejnou obchodní spoločnosť,*
- *komanditní spoločnosť,*

a kapitálové společnosti:

- *akciová spoločnosť,*
- *jednoduchá spoločnosť na akcie,*
- *spoločnosť s ručením obmedzeným.*

Verejná obchodná spoločnosť

Tato společnost vzniká sdužením minimálně dvou společníků, kteří podnikají pod společným obchodním jménem a ručí za závazky této společnosti celým svým majetkem, společně a nerozdílně. Statutárním orgánem je každý ze společníků pokud společenská smlouva neurčuje jinak. Slovenský obchodní zákoník neurčuje minimální výšku základního kapitálu a na společníky se tedy nevztahuje vkladová povinnost.

V účetní závěrce společnost po zdanění vykazuje nulový výsledek hospodaření, jelikož ten se před zdaněním rozdělí mezi společníky. V případě že společnost dosáhne ztráty,

vzniká společníkům povinnost tuto ztrátu uhradit. I přestože tato společnost, stejně jako v České republice nepodléhá zdanění, je povinná vést podvojný účetnictví, ze kterého následně zjišťuje základ daně, který si společníci zahrnou do svého daňového přiznání v poměru, v jakém se rozděluje zisk dle společenské smlouvy, (Kušnírova, 2016).

Komanditná spoločnosť

Komanditná spoločnosť je stejně jako v České republice sdružení dvou druhů společníků, a to komplementářů a komanditistů. I zde komplementář ručí za závazky společnosti celým svým majetkem a komanditista do výše svého nesplaceného vkladu, přičemž minimální výši jeho vkladu musí být 250 €. Zdaňování v této společnosti se nijak neodlišuje od České republiky, i zde se v případě komplementářů postupuje jako u společníků v.o. s. a v případě komanditistů jako u společníků s.r.o. Statutárním orgánem jsou komplementáři.

Jednochudá spoločnosť na akcie

Jedná se o nový druh kapitálové společnosti, který vznikl 1. ledna 2017 jakmile nabyla na účinnosti novela slovenského obchodního zákoníku. Jedná se o jedno z opatření v rámci koncepce pro podporu startup firem a rozvoj startupového ekosystému na Slovenské republice. Tato koncepce byla schválena slovenskou vládou usnesením č. 307/2015 dne 10. 6. 2015. Smyslem této koncepce je vytvoření vhodných podmínek pro podnikání, zejména vytvoření regulačního prostředí bez zbytečných překážek pro vznik a působení těchto firem na trhu.

Tato společnost může být založena jednou či více osobami. Společnost ručí za své závazky celým svým majetkem. Akcionáři však za její závazky neručí. Velkou výhodou této společnosti je skutečnost, že minimální základní kapitál činí 1 €, (Seneši, 2017).

Akciová spoločnosť

Co se týče akciové společnosti v souladu se slovenskou legislativou, zde povinný základní kapitál činí 25 000 €, a stejně jak v předešlých případech, společnost ručí za závazky celým svým majetkem. Akcionáři za závazky společnosti neručí.

Spoločnosť s ručením obmezeným

Základní kapitál této společnosti tvoří vklady společníků. Společnost lze založit jedním společníkem. Stejně jak v České republice společnost vzniká zápisem do obchodního rejstříku, odlišnost zde ale nastává v případě návrhu na zápis do obchodního rejstříku, který

musí být podán nejpozději do 90 dnů od založení společnosti. Jak už bylo řečeno minimální vklad společníka je 750 € a minimální výše základního kapitálu je 5000 €. Počet společníků je omezen na 50 osob, (Kušnírová, 2016).

3.2.2 Předmět daně

Součástí předmětu daně poplatníka s neomezenou daňovou povinností jsou příjmy plynoucí poplatníkovi ze zdrojů na území Slovenské republiky, a stejně tak i příjmy plynoucí ze zahraničí. Naopak u poplatníka s omezenou daňovou povinností se předmět daně vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území Slovenské republiky. Aby bylo zamezeno dvojímu zdanění, slovenský zákon zohledňuje mezinárodní smlouvy uzavřené s ostatními státy.

Na Slovenské republice jsou příjmy právnické osoby dále rozdělovány na:

- *příjmy právnické osoby zřízené za účelem podnikání,*
- *příjmy právnické osoby nezřízené za účelem podnikání.*

Předmětem daně z příjmů právnické osoby, zřízení za účelem podnikání jsou všeobecně veškeré příjmy plynoucí z poskytování služeb, prodeje zboží, produktů nebo majetku, které nejsou osvobozené od daně dle § 13 zákona o dani z příjmů.

Co se týče poplatníka, který nebyl zřízen za účelem podnikání, zde jsou předmětem daně veškeré příjmy z činností, kterými dosahuje zisk.

3.2.3 Základ daně

Výpočet daně z příjmu právnických osob spočívá ve výpočtu základu daně, který se odvíjí z výsledku hospodaření (v případě že osoba účtuje v podvojném účetnictví), popřípadě z rozdílu mezi příjmy a výdaji ve zdaňovací období (pokud společnost využívá jednoduché účetnictví). Tento základ daně se dále upravuje o připočitatelné a odpočitatelné položky, uvedené v § 17 až § 29 a následně se upravený základ daně vynásobí sazbou daně z příjmů právnických osob.

Úprava základu daně

Základ daně lze snížit o:

- *Daňovou ztrátu*

Poplatník může, stejně jak v České republice, snížit svůj základ daně o daňovou ztrátu vykázanou v předešlých letech. Ztrátu lze odečíst rovnoměrně během čtyř po sobě jdoucích zdaňovacích období.

- *Odpočet na výzkum a vývoj*

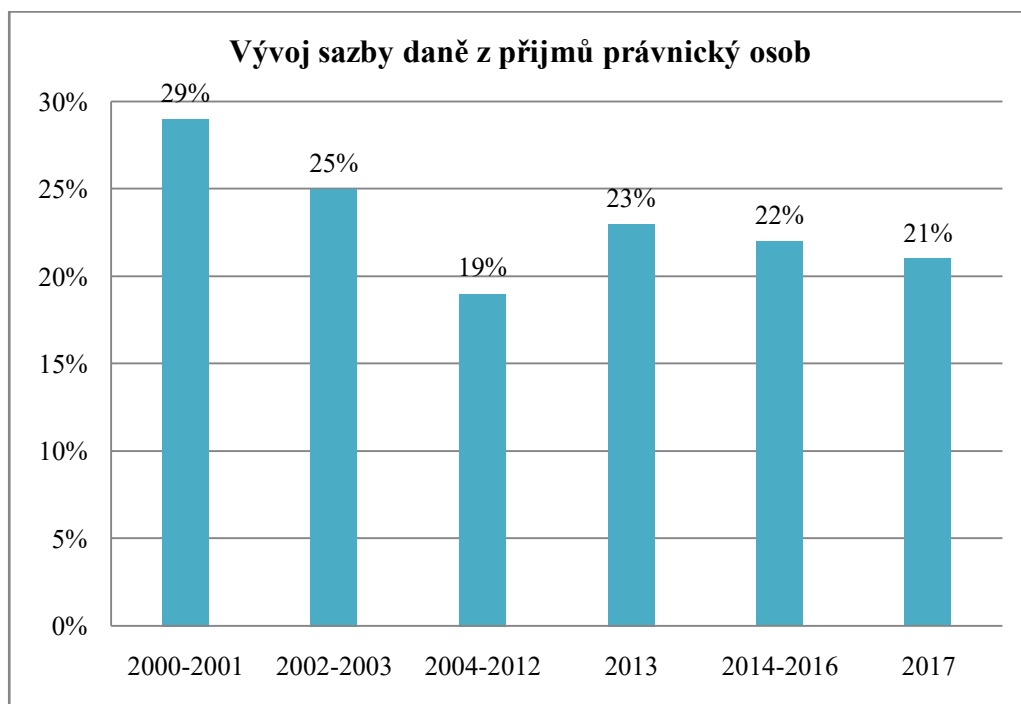
Odpočet na výzkum a vývoj mohou slovenští poplatníci uplatňovat teprve od roku 2015, přičemž do roku 2018 si tyto společnosti mohly odečíst od daně z příjmů pouhých 25 % výdajů na výzkum a vývoj. Novelou zákona č. 595/2003 Sb. však byla tato sazba zvýšena na 100 %.

3.2.4 Sazba daně

Dle § 15 zákona č. 595/2003 Z. z o dani z příjmů činí sazba daně pro rok 2019 21 % ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu. Jedná se o sazbu lineární. V roce 2014-2017 platili právnické osoby daňové licence, které představovaly minimální výšku daně, ty však byly nově v roce 2018 zrušeny.

Následující Obr. 3.1 zobrazuje vývoj sazby daně v letech 2000-2017. I přesto, že v obou republikách došlo k postupnému snižování sazeb, rozpočtový výnos těchto daní roste, což je zapříčiněno růstem obou ekonomik.

Obr. 3.1 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob



Zdroj: zákon č. 595/2003 Z. z o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

3.2.5 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, popřípadě hospodářský rok, to znamená období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, které nejsou shodné s kalendářním rokem. Ke změně zdaňovacího období může dojít pouze k prvnímu dni kalendářního měsíce za podmínky, že tuto skutečnost společnost oznámí písemným oznámením daňovému úřadu, nejpozději 15 dní před změnou zdaňovacího období.

3.2.6 Daňové přiznání

Pokud zákon neurčuje jinak, je poplatník povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob nejpozději do tří kalendářních měsíců od skončení zdaňovacího období. Pokud poplatník nestíhá podat daňové přiznání včas, může požádat o prodloužení lhůty o 3, popřípadě až 6 měsíců, v případě, že poplatník eviduje příjmy ze zahraničí. Žádost o prodloužení lhůty je možné podat nejpozději do 1. 4. daného roku.

4 Srovnání systému zdaňování právnických osob v České republice a Slovenské republice

V následující kapitole bude provedeno srovnání daně z příjmů právnických osob dle české a slovenské legislativy. První část bude zaměřena na komparaci základních pojmů této daně a následně budou uvedené rozdíly ve zdaňování aplikovány na praktických příkladech. Závěrečná část pak bude věnována ukazatelům daňového zatížení.

4.1 Komparace základních pojmů

Poplatník, předmět daně i osvobození od daně je definováno v obou zákonech přibližně stejně, odlišnosti zde vznikají pouze v případě sazby daně a úpravy daňového základu.

Sazba daně

Stejně jak v České i na Slovenské republice se v průběhu let sazba daně snižovala, což zapříčinilo příliv zahraničních investic a ekonomický růst země. Jak bylo znázorněno v teoretické části této práce, v období 2010 - 2014 byla sazba daně z příjmu právnických osob na Slovenské i České republice shodná a činila 19 %. Od roku 2014 došlo k mírnému odlišení. Zatímco v České republice nedošlo k žádnému výkyvu a sazba daně až do současnosti činí 19%, na Slovenské republice došlo v roce 2013 k mírnému zvýšení z 19 % na 23 %. Následně byla sazba snižována a v současnosti činí 21 %.

Základ daně a jeho úpravy

Při stanovení základu daně se jak v České tak na Slovenské republice vychází buď z hospodářského výsledku, nebo z rozdílu příjmů a výdajů. To závisí na tom, zda poplatník účtuje v soustavě podvojného účetnictví nebo uplatňuje jednoduchého účetnictví. Pro správné určení základu daně, je potřeba hospodářský výsledek patřičně upravit a právě tyto úpravy se v obou zemích podstatně odlišují.

V České republice může daňový poplatník uplatnit velké množství odčitatelných položek jako například daňovou ztrátu, která vznikla za předchozí zdaňovací období, výdaje na vývoj a výzkum a podporu odborného vzdělání. Na Slovenské republice lze také uplatnit daňovou ztrátu, ale pouze rovnoměrně ve čtyřech následujících zdaňovacích obdobích. Dne 1. 1. 2018 také nabyla účinnosti novela zákona, která slovenským poplatníkům umožňuje snížit si daňový základ o 100 % výdajů na výzkum a vývoj. Do té doby ovšem tento odpočet činil pouze 25 %.

Dalším podstatnou odlišností je úprava základu daně českých poplatníků již sníženého o uvedené odčitatelné položky. Takto upravený základ daně totiž lze v České republice ještě dále snížit o poskytnuté dary.

Odpisy

V obou zemích je hranice pro zařazení majetku do skupiny odpisovaného majetku přibližně shodná. V České republice je do dlouhodobého hmotného majetku zařazován majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč, u nehmotného majetku cena vyšší 60 000 Kč. Na Slovenské republice jsou tyto limity 1 700 € pro hmotný majetek, tedy v přepočtu cca 43 600 Kč a 2 400 € pro nehmotný dlouhodobý majetek, v přepočtu cca 61 500 Kč. V obou zemích musí být doba užívání majetku delší než jeden rok.

Metody pro odpisování i počet odpisových skupin je v obou zemích shodný, nicméně odlišnosti můžeme najít v délce odpisování, v sazbách a koeficientech. Následující Tab. 4.1 a 4.2 podávají přehled o zmíněných rozdílech.

Tab. 4.1 Srovnání doby odpisování v České republice a Slovenské republice

Odpisová skupiny	Doba odpisování	
	Česká republika	Slovenská republika
1	3	4
2	5	6
3	10	8
4	20	12
5	30	20
6	50	40

Zdroj: vlastní zpracování

Tab.4.2 Srovnání odpisových sazeb v České republice a Slovenské republice

Odpisová skupina	Česká republika		Slovenská republika
	1. rok odpisování	následující roky	roční odpis
1	20,00%	40,00%	1/4
2	11,00%	22,25%	1/6
3	5,50%	10,50%	1/8
4	2,15%	5,15%	1/12
5	1,40%	3,40%	1/20
6	1,02%	2,02%	1/40

Zdroj: vlastní zpracování

U sazeb si lze všimnout, že zatímco v České republice jsou tyto sazby vyjádřeny v procentech, na Slovenské republice se roční odpisy vypočítávají poměrem ze vstupní ceny majetku.

4.2 Výpočet daňové povinnosti u společnosti s ručením omezeným

Pro praktickou ukázkou zdanění právnických osob v České a Slovenské republice provedeme výpočet daňové povinnosti za rok 2018 u smyšlené firmy XY s.r.o., která podniká ve formě společnosti s ručením omezeným.

Podmínky podnikání touto formou jsou v obou zemích přibližně stejné. Jedinou odlišností zde činí základní kapitál, zatímco v České republice je minimální vklad společníka 1 Kč, na Slovenské republice je to 750 €, a zároveň souhrnný základní kapitál společnosti musí dosahovat minimálně 5000 €.

Zadání příkladu

Smyšlená společnost XY s.r.o., podnikající v oblasti stravování a ubytování vykazuje ve zdaňovacím období kladný hospodářský výsledek, který je při převodu na základ daně potřeba náležitě upravit. Pro tuto úpravu budou využity následující údaje:

- *hospodářský výsledek 3 150 000 Kč,*
- *náklady na výzkum a vývoj 102 500 Kč,*
- *ztráta za minulé období 400 000 Kč (stále neuplatněna),*
- *účetní odpisy 153 600 Kč*
- *daňové odpisy (viz níže),*
- *náklady na reprezentaci 45 000 Kč,*
- *penále vyměřené finančním úřadem 12 300 Kč,*
- *stravné vyplacené nad zákonem stanovený limit 5 000 Kč,*
- *přijaté dividendy již zdaněné u zdroje 421 000 Kč,*
- *tvorba rezerv 214 000 Kč,*
- *dar obci 148 000 Kč,*
- *dar škole 125 000 Kč,*
- *škoda na pracovním přístroji 138 000 Kč, náhrada pojišťovny 96 000 Kč.*

Výpočet odpisů v České republice

Pro výpočet daňových odpisů budeme vycházet z částky 768 000,-. Jedná se o pořizovací cenu osobního automobilu zakoupeného v únoru předcházejícího roku, a v téže měsíci zařazeného do obchodního majetku společnosti. Prvním měsícem odpisování je únor roku 2017.

Majetek bude zařazen do 2. odpisové skupiny, pro odpisování bude zvolena rovnoměrná metoda, tudíž sazba v prvním roce bude činit 11 %, v následujících letech 22,25 %. Doba odepisování je 5 let.

- Odpis v prvním roce odpisování (2017):

$$768\,000 \cdot 0,11 = 84\,480$$

- Odpis v následujících letech (2018):

$$768\,000 \cdot 0,2225 = 170\,880$$

Výpočet odpisů na Slovenské republice

Jak už bylo uvedeno dříve, na Slovenské republice lze najít rozdíly v odpisových skupinách i odpisových sazbách. Osobní automobil proto bude dle slovenské legislativy zařazen do první odpisové skupiny. Doba odpisování je 4 roky. Částku 768 000,- převedeme na 29 950 €. Pro přepočítání využijeme průměrný kurz eura za rok 2018, který činí 25,643 Kč. Výpočet odpisů bude probíhat následovně:

- Odpis v prvním roce odpisování (2017)

$$\left(\frac{30720}{48}\right) \cdot 11 = 6864 \text{ €}$$

- Odpis v následujících letech (2018-2020)

$$\left(\frac{30720}{4}\right) = 7488 \text{ €}$$

- Zůstatková cena 624 € bude odepsána v roce 2021

Srovnání odpisů

Z níže uvedené Tab. 4.3 je zřejmé, že na Slovenské republice je doba odpisování kratší, tudíž roční odpisy by měly být vyšší než v České republice. V tabulce je uvedena odpisová sazba v procentech, nicméně slovenský zákon nepoužívá u vybraného způsobu odpisování odpisovou sazbu, ale určuje roční odpis poměrem ze vstupní ceny. Pro přehlednější srovnání však byly v obou případech využity sazby v procentech.

Tab. 4.3 Srovnání způsobu odpisování v České a na Slovenské republice

Země	Česká republika	Slovenská republika
Metoda odpisování	Rovnoměrná	Rovnoměrná
Odpisová skupina	2	1
Doba odpisování	5	4
Odpisová sazba v %	11; 22,25	25

Zdroj: vlastní zpracování

Následující Tab. 4.4 zachycuje roční odpisy u obou zemí. Pro přesnější srovnání jsou odpisy vypočtené dle slovenských zákonů převedeny na českou měnu.

Tab. 4.4 Srovnání odpisů

Rok	Česká republika	Slovenská republika
2017	84 480 Kč	176 000 Kč
2018	170 880 Kč	192 000 Kč
2019	170 880 Kč	192 000 Kč
2020	170 880 Kč	192 000 Kč
2021	170 880 Kč	16 000 Kč
Celkem	768 000 Kč	768 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V zadání příkladu jsou účetní odpisy zmíněny ve výši 153 600 Kč pro rok 2018. Z tabulky tedy vyplývá, že rozdíl daňových a účetních odpisů tvoří v obou státech v roce 2018 položku snižující základ daně. Co se týče celkového srovnání odpisů, z tabulky lze zaznamenat velký rozdíl v prvním roce odpisování, kdy je v České republice použita nižší sazba odpisů než v dalších letech, a tudíž jsou odpisy přibližně o polovinu nižší než na Slovenské republice.

Výpočet základu daně v České republice

Jak už bylo řečeno, pro zjištění základu daně se vychází z hospodářského výsledku účetní jednotky. Nicméně daňový základ nelze zjistit přímo z účetnictví, proto je nutné před zdaněním hospodářský výsledek mimoúčetně upravit o částky, které nejsou daňově uznatelné.

V následující Tab. 4.5 lze vidět, jak postupovat při výpočtu základu daně z hospodářského výsledku. K hospodářskému výsledku je nutné přičíst částky, které nejsou dle zákona o dani z příjmu daňově uznatelné. V případě daně společnosti se jedná o náklady na reprezentaci, stravné nad zákonem stanovený limit, tvorbu ostatních rezerv, penále

vyměřené finančním úřadem, škodu na stroji (přesahující náhradu pojišťovny) Co se týče položek snižujících základ daně, zde je možné zahrnout rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a to v případě, kdy daňové odpisy převyšují odpisy účetní, což je v případě dané společnosti splněno. Kromě daňových odpisů lze také odečíst dividendy, tedy výnosy již zdaněné srážkou u zdroje,

Tab. 4.5 Transformace hospodářského výsledku

Hospodářský výsledek	3 150 000 Kč
+ náklady na reprezentaci	45 000 Kč
+ stravné nad limit	5 000 Kč
+ tvorba ostatních rezerv	214 000 Kč
+ penále vyměřené finančním úřadem	12 300 Kč
+ manka a škody přesahující náhrady	42 000 Kč
+ účetní odpisy	153 600 Kč
+ dary	273 000 Kč
- daňové odpisy	170 880 Kč
- dividendy	412 000 Kč
Základ daně	3 312 020 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledná částka představuje základ daně před úpravou. V roce 2018 je možné odečíst od základu daně, kromě výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmu, a položek zmíněných výše, také odpočty uvedené v § 34 zákona o dani z příjmů. Jedná se o:

- *daňovou ztrátu,*
- *odpočet na podporu výzkumu a vývoje,*
- *odpočet na podporu odborného vzdělání.*

Tyto odpočty lze odečítat od kladného základu daně maximálně do nuly. To znamená, že nelze z kladného základu daně vytvořit daňovou ztrátu. Nicméně, v případě, že základ daně není dostatečně vysoký pro uplatnění odpočtu, lze tyto odpočty uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích.

Daňová ztráta

Dle § 34 odst. 1 lze od základu daně odečíst „*daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřená za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích období*

následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje“. Daná společnost dosud neuplatnila ztrátu vyměřenou za zdaňovací období 2017 ve výši 400 000 Kč. Společnosti tedy vzniká možnost využití odpočtu této ztráty v jakékoliv výši a v jakémkoliv z následujících pěti zdaňovacích období.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

V § 34b jsou výdaje vynaložené na výzkum a vývoj definovány jako veškeré výdaje, které společnost uplatnila při realizaci experimentálních či teoretických prací, projekčních a konstrukčních prací, a dále také výpočtů a návrhů technologií. V současnosti je možné do odpočtu zahrnout 100% uvedených výdajů. V případě, že základ daně není dostatečně vysoký pro využití odpočtu, lze ho využít během tří bezprostředně následujících let. Daná společnost vynaložila na podporu výzkumu a vývoje 102 500 Kč, tudíž lze od základu daně odečíst plnou částku.

Odpočet na podporu odborného vzdělání.

Pro uplatnění odpočtu na podporu odborného vzdělání je základní podmínkou uzavření smlouvy mezi podnikatelem a školou (střední, vyšší odbornou, vysokou) o praktickém vyučování, odborné praxi, popřípadě vzdělávací činnosti pro obor související s činností podnikatele. Následně může poplatník veškeré stroje, zařízení a další techniku používanou pro odborné vzdělávání nejen odpisovat, ale daňově uplatnit ještě podruhé formou odpočtu ve výši 50 % nebo 110 % vstupní ceny majetku, za předpokladu, že majetek slouží odbornému vzdělání alespoň 30 % z celkové provozní doby. Daný poplatník pořídil v roce 2018 kuchyňský stroj za 75 000 Kč. Dle evidence byl stroj používán k praktickému vyučování ze 40 % jeho provozní doby, tudíž lze od základu daně odečíst 50 % vstupní ceny (37 500Kč).

Kromě výdajů na pořízení majetku lze od základu daně dále odečíst výdaje vynaložené na žáka nebo studenta. Dle zákona o dani z příjmu § 34h je tento odpočet vyjádřen paušální částkou ve výši 200 Kč a výše odpočtu se vypočte jako součin této částky a počtu hodin vynaloženého na žáka. Tato částka má především za cíl poplatníkovi kompenzovat náklady na odborný dozor a další omezení, která jsou s pohybem žáků a studentů na pracovišti spojena. Dle evidence, daný poplatník za zdaňovací období 2018 vynaložil 214 hodin v rámci podpory odborného vzdělání. Odpočet bude tedy činit 42 800 Kč.

Základ daně upravený o položky odčitatelné od základu daně je možné dále snížit dle §20 odst. 8, zákona o dani z příjmů o:

- hodnotu bezúplatného plnění dle § 20 odst. 8.

Základ daně lze snížit o bezúplatné plnění poskytnutého například obcím, krajům nebo organizačním složkám státu, v případě, že hodnota bezúplatného plnění činí alespoň 2000 Kč. V celkovém součtu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně již sníženého podle § 34. Poplatník v roce 2018 daroval v úhrnu 273 000 Kč. Jelikož základ daně po úpravě činí 2 629 220 Kč, nelze odečíst danou částku vynaloženou na bezplatná plnění v plné výši.

Tab. 4.6 znázorňuje úpravu základu daně. Základ daně upravený dle § 34 byl následně ještě snížen o hodnotu poskytnutých darů a zaokrouhlen na celé tisíce dolů. Z takto upraveného daňového základu byla vypočtena daňová povinnost ve výši 19%.

Tab. 4.6 Úprava základu daně

Základ daně před úpravou	3 312 020 Kč
- daňová ztráta	500 000 Kč
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje	102 500 Kč
- odpočet na podporu odborného vzdělání	80 300 Kč
Základ daně upravený dle § 34	2 629 220 Kč
- poskytnuté dary (max. 10%)	262 922 Kč
Základ daně	2 366 298 Kč
Zaokrouhlený základ daně	2 366 000 Kč
Daň	449 540 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Slevy na dani

Jelikož společnost zaměstnává 4 osoby se zdravotním postižením, může výslednou daň ještě dále snížit o slevy na dani. Zákon o dani z příjmů stanovuje slevu na dani ve výši 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Lze tedy odečíst 72 000 Kč. Konečná částka za daň tedy bude 377 540 Kč, viz příloha č. 3.

Výpočet základu daně na Slovenské republice

Stejně jak v České republice i v případě Slovenské republiky budeme pro zjištění základu daně vycházet z hospodářského výsledku dané účetní jednotky. I zde je však nutné hospodářský výsledek upravit o položky zvyšující a snižující základ daně.

Transformace hospodářského výsledku

V Tab. 4.7 lze vidět, že výpočet základu daně z hospodářského výsledku je stejný jak v České republice. Jediný rozdíl představují daňové odpisy, které na Slovenské republice za zdaňovací období 2018 činí podstatně vyšší částku, a to 192 000 Kč.

Tab. 4.7 Transformace hospodářského výsledku

Hospodářský výsledek	3 150 000 Kč
+ náklady na reprezentaci	45 000 Kč
+ stravné nad limit	5 000 Kč
+ tvorba nedaňové rezervy	214 000 Kč
+ penále vyměřené finančním úřadem	12 300 Kč
+ manka a škody přesahující náhrady	42 000 Kč
+ účetní odpisy	153 600 Kč
+ dary	273 000 Kč
- daňové odpisy	192 000 Kč
- dividendy	412 000 Kč
Základ daně	3 290 900 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledný základ daně lze dále upravovat. V roce 2018 je možné na Slovenské republice odečíst od základu daně následující položky:

- *daňovou ztrátu,*
- *odpočet na podporu výzkumu a vývoje.*

Daňová ztráta

Dle § 30 zákona od dani z příjmů lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu rovnoměrně během čtyř bezprostředně po sebe následujících zdaňovacích období, počínaje zdaňovacím obdobím následujícím po zdaňovacím období, ve kterém byla daňová ztráta vyměřena. Od základu daně v roce 2018 tedy lze odečíst pouze $\frac{1}{4}$ daňové ztráty vzniklé v roce 2017.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje na Slovenské republice je upravený § 30c zákona od dani z příjmů. Zákon uvádí, že lze od základu daně sníženého o daňovou ztrátu odečíst 100% výdajů (nákladů) vynaložených na výzkum a vývoj ve zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání. Lze tedy říci, že podmínky pro odpočet se nijak neliší od

České republiky, nicméně tento odpočet nabyl účinnosti teprve 1. ledna 2018 novelou zákona č. 595/2003 Sb. o daních z příjmů. Do roku 2018 bylo možné od základu daně odečíst pouze 25 % výdajů na výzkum a vývoj.

Bezúplatné plnění

Na rozdíl od České republiky, právnická osoba na Slovenské republice si nemůže snížit základ daně o bezúplatné plnění. Poplatník má ovšem možnost, za předpokladu, že vykázal kladnou hodnotu daně z příjmů, uvést v daňovém přiznání, že podíl zaplacené daně ve výši 1 % nebo 2% poukazuje určitému příjemci. Odkázat 2% ovšem mohou pouze právnické osoby v případě, že v roce 2018 až do termínu na podání daňového přiznání (tedy do 31. 3. 2019) darovaly finance ve výši minimálně 0,5% z daně na veřejně prospěšný účel. Pokud tak neučinily, mohou poukázat pouze 1% z daně.

Tab. 4.8 znázorňuje výpočet daně na Slovenské republice. Základ daně byl snížen o ¼ ztráty z minulého období a následně ještě snížen o výdaje na podporu výzkumu a vývoje ve výši 100%. Z takto upraveného daňového základu byla vypočtena daňová povinnost ve výši 21 %.

Tab. 4.8 Výpočet daně na Slovenské republice

Základ daně před úpravou	3 290 900 Kč
- daňová ztráta	125 000 Kč
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje	102 500 Kč
Základ daně upravený	3 063 400 Kč
Daň	643 314 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Srovnání zdanění společnosti s ručením omezeným

V následující Tab. 4.9 Můžeme vidět celkové srovnání zdaňování právnických osob v obou státech.

Tab. 4.9 Srovnání zdaňování právnických osob v České a Slovenské republice

	Česká republika	Slovenská republika
Hospodářský výsledek	3 150 000 Kč	3 150 000 Kč
Základ daně	3 312 020 Kč	3 290 900 Kč
Daňová ztráta	500 000 Kč	125 000 Kč
Odpočty	182 800 Kč	102 500 Kč
Základ daně upravený	2 366 298 Kč	3 063 400 Kč
Daň	449 540 Kč	643 314 Kč
Slevy na dani	72 000 Kč	0 Kč
Výsledná daňová povinnost	431 540 Kč	643 314 Kč
Frekvence placení záloh	čtvrtletně	měsíčně
Výše zálohy na daň	107 885 Kč	53 610 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Co se týče daňového zatížení, v uvedeném příkladu bude více zatížen dani z příjmů právnických osob poplatník na Slovenské republice. Největší odlišnosti nám zde tvoří zejména daňová ztráta, kterou si poplatník na Slovenské republice nemůže uplatnit v celkové výši. Poplatník zde také nemůže uplatnit výdaje na podporu odborného vzdělání a slevu na dani. Další odlišnosti je také sazba daně, která je v České republice o dva procentní body nižší. Obecně lze říci, že v České republice je možné uplatnit více daňových odpočtů, osvobození včetně slev na dani a dalších, tudíž je český daňový systém v jistých ohledech výhodnější.

4.3 Výpočet daňové povinnosti u veřejné obchodní společnosti

Jako druhý příklad zdanění právnických osob v České a Slovenské republice provedeme výpočet daňové povinnosti za rok 2018 u smyšlené firmy, která podniká ve formě veřejné obchodní společnosti.

Veřejná obchodní společnost je oblíbenou právní formou zejména ve světě, v České a Slovenské republice patří mezi méně využívané formy podnikání. Jedná se o čistě osobní typ společnosti a osobní charakter této společnosti se nám také projeví při zdaňování. V České republice lze společnost založit minimálně dvěma společníky. Společníci ručí za dluhy společnosti neomezeně celým svým majetkem. To je pro většinu podnikatelů velké riziko, nicméně výhodou zde je, že společníkům nevzniká povinnost složit základní kapitál. Stejně tak není pro společníky stanoven žádný minimální vklad. Podmínky pro založení této společnosti na Slovenské republice jsou stejné jak v České republice.

Zadání příkladu

Smýšlená společnost ABC v.o.s., která se zabývá reklamní činností, vykazuje ve zdaňovacím období za rok 2018 kladný hospodářský výsledek.

- *hospodářský výsledek 625 000,-*

Jak v České tak Slovenské republice veřejná obchodní společnost nepodává daňové přiznání a nepodléhá 19% zdanění (21 % v případě Slovenské republiky) i přesto, že je považována z hlediska zákona o daních z příjmů za právnickou osobu. Výsledek hospodaření, ať už zisk či ztráta, se rozdělí mezi společníky rovným dílem, popřípadě podle podílu uvedeného ve společenské smlouvě. Společníci si pak svůj podíl na zisku zdaní sami jako osoby samostatně výdělečně činné. Tudíž jak můžeme vidět v Tab. 4.10, daňová povinnost společnosti se rovná 0 Kč, a stejně tak disponibilní zdroje společnosti.

Tab. 4.10 Výpočet daňové povinnosti veřejné obchodní společnosti

	Česká republika	Slovenská republika
Hospodářský výsledek	625 000 Kč	625 000 Kč
Daň	0 Kč	0 Kč
Disponibilní zdroje společnosti	0 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

I přestože tato společnost nepodléhá zdanění, je povinna vést účetnictví stejně jako jiné obchodní korporace.

4.4 Výpočet daňové povinnosti u komanditní společnosti

Jako třetí příklad provedeme výpočet daňové povinnosti u smyšlené firmy AB k. s., která podniká ve formě komanditní společnosti.

I přesto, že komanditní společnost se stejně jako veřejná obchodní společnost řadí mezi osobní společnosti, její charakter je spíše smíšený a společnost vykazuje jak osobní tak i kapitálové prvky. V České republice lze komanditní společnost založit minimálně dvěma společníky, z nichž jeden je označován jako komplementář a druhý komanditista. Komanditisté ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu dle stavu zapsaného v obchodním rejstříku, komplementáři pak ručí celým svým majetkem. Povinnost složit počáteční vklad mají pouze komanditisté, minimální výše počátečního vkladu byla dříve 5 000 Kč, v současnosti zákon o obchodních korporacích minimální výši počátečního vkladu nestanovuje. Co se týče Slovenské republiky, zde vzniká komanditistům vkladová povinnost

v minimální výši 250 €, ostatní podmínky pro založení této společnosti jsou obdobné jak v České republice, (Kušnírová, 2016).

Zadání příkladu

Společnost AB k. s. je tvořena jedním komplementářem a jedním komanditistou. Zisk společnosti se rozděluje mezi komplementáře a komanditisty rovným dílem.

Společnost se zabývá výrobou automobilů a pro svou ekonomickou činnost využívá jeden osobní automobil. Společnost vykazuje za zdaňovací období 2018 kladný hospodářský výsledek. Pro výpočet základu daně budou použity následující položky:

- *hospodářský výsledek 1 582 000 Kč*
- *ztráta za minulé období 60 000 Kč,*
- *účetní odpisy 65 000 Kč*
- *daňové odpisy 45 800 Kč*
- *náklady na reprezentaci 89 000 Kč,*
- *penále a úroky z prodlení 3 500 Kč,*
- *dar neziskové organizaci 24 000 Kč,*
- *pohonné hmoty 36 000 Kč,*

Výpočet základu daně v České republice

Stejně jak u předešlých příkladů se pro zjištění základu daně vychází z hospodářského výsledku, který upravíme o položky odčitatelné a připočitatelné k základu daně a následně základ daně snížíme o část připadající komplementářům.

V Tab. 4.11 můžeme vidět položky, které jsme připočetli a odečetli od základu daně. Co se týče rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy, ten nám v tomto případě tvoří položku zvyšující základ daně, jelikož daňové odpisy převyšují odpisy účetní.

Další pozornost bychom měli věnovat pohonným hmotám. Poplatník se rozhodl, že neuplatní skutečné výdaje na pohonné hmoty, ale využije měsíční paušální výdaj na pohonné hmoty ve výši 5 000 Kč. Za celé zdaňovací období tato částka představuje 60 000 Kč.

Tab. 4. 11 Výpočet základu daně u komanditní společnosti

	Hospodářský výsledek	1 582 000 Kč
+	náklady na reprezentaci	89 000 Kč
+	penále a úroky z prodlení	3 500 Kč
+	manka a škody přesahující náhrady	42 000 Kč
+	účetní odpisy	65 000 Kč
+	Dary	24 000 Kč
+	pohonné hmoty	36 000 Kč
-	paušál na pohonné hmoty	60 000 Kč
-	daňové odpisy	45 800 Kč
	Základ daně	1 735 700 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Upravený hospodářský výsledek se následně sníží o tu část připadající komplementářům. Poměr, v jakém bude hospodářský výsledek snížen, je stejný jako poměr dle kterého se dělí dosažený zisk či ztráta. Z pravidla se zisk rozděluje rovným dílem, pokud není ve společenské smlouvě uvedeno jinak. Zbylá část základu daně tvoří daňový základ komanditní společnosti, který podléhá 19% zdanění.

Následující Tab. 4.12 uvádí výpočet daně z příjmu právnických osob u komanditní společnosti AB k. s. Vyplněné daňové přiznání je součástí přílohy č. 4.

Tabulka 4. 12 Výpočet daňové povinnosti u komanditní společnosti

	Základ daně před úpravou	867 850 Kč
-	daňová ztráta	60 000 Kč
	Základ daně upravený dle § 34	807 850 Kč
-	poskytnuté dary (max. 10%)	24 000 Kč
	Základ daně	795 850 Kč
	Zaokrouhlený základ daně	795 000 Kč
	Daň	151 050 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Vypočtená daňová povinnost se odečte od hospodářského výsledku sníženého o část připadající komplementářům a výsledný čistý zisk připadá v celkové výši komanditistům. Nicméně tyto podíly na zisku společnosti ještě dále podléhají srážkové sazbě ve výši 15 %. Tuto daň srazí a odvede komanditní společnost jako plátce. Poté zisk obdrží komandisté. Výpočet čistého zisku zobrazuje Tab. 4.13.

4.13 Výpočet čistého zisku komanditisty

Zisk připadající komanditistovi před zdaněním	639 950 Kč
Srážková daň 15%	95 993 Kč
Zisk připadající komanditistovi po zdanění	543 957 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet základu daně na Slovenské republice

Postup pro výpočet základu daně na Slovenské republice je stejný jako v České republice. Nejdříve je potřeba upravit hospodářský výsledek o položky zvyšující a snižující základ daně.

Tab. 4.14 zobrazuje postup při výpočtu základu daně z hospodářského výsledku v případě komanditní společnosti sídlící na Slovenské republice. Při porovnání s Českou republikou lze vidět, že jediný rozdíl v tabulce představuje náklad na pohonné hmoty. Zatímco v České republice lze využít paušál na pohonné hmoty ve výši 5 000 Kč měsíčně, za předpokladu že osobní automobil je využíván pouze pro ekonomickou činnost, na Slovenské republice nelze uplatnit tento způsob. Pro výpočet základu daně byl tudíž použit skutečný náklad na pohonné hmoty ve výši 36 000 Kč.

Tab. 4.14 Výpočet základu daně u komanditní společnosti

	Hospodářský výsledek	1 582 000 Kč
+	náklady na reprezentaci	89 000 Kč
+	penále a úroky z prodlení	3 500 Kč
+	manka a škody přesahující náhrady	42 000 Kč
+	účetní odpisy	65 000 Kč
+	Dary	24 000 Kč
-	daňové odpisy	45 800 Kč
	Základ daně	1 759 700 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Stejně jako v případě české společnosti se základ daně zjišťuje jako celek. Následně se od celkového základu daně odečte podíl připadající na komplementáře. V našem případě se jedná o 50 %, tudíž se od základu daně odečte 879 850 Kč. Tuto část si komplementář zahrne do vlastního daňového přiznání za dané zdaňovací období. Zbylá část tvoří základ daně komanditní společnosti. V Tab. 4.15 je uveden výpočet daňové povinnosti. Základ daně lze snížit o ¼ daňové ztráty vyměřené v předcházejícím období. Sazba daně činí 21 %.

Tabulka 4.15 Výpočet daňové povinnosti u komanditní společnosti

	Základ daně před úpravou	879 850 Kč
-	daňová ztráta	15 000 Kč
	Základ daně	864 850 Kč
	Daň	181 619 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Částka připadající komanditistovi se vypočte stejným způsobem jak v České republice. To znamená, že vypočtená daňová povinnost se odečte od výsledku hospodaření sníženého o část připadající komplementářovi a následně ještě dojde ke snížení o srážkovou daň ve výši 19 %. Viz. Tab. 4.16.

4.16 Výpočet čistého zisku komanditisty

	Zisk připadající komanditistovi před zdaněním	609 381 Kč
	Srážková daň 19%	115 782 Kč
	Zisk připadající komanditistovi po zdanění	493 599 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Srovnání zdaňování komanditní společnosti

V Tab. 4.17 lze vidět rozdíly při výpočtu daně z příjmu právnických osob u komanditních společností sídlících v České a Slovenské republice. Obecně lze říci, že zdaňování v České republice je výhodnější. Odlišnost je zejména vidět v případě zisku komanditistů, který je na Slovenské republice podstatně nižší, vzhledem k tomu, že zisk slovenských společností podléhá vyššímu zdanění.

Tab. 4.17 Srovnání zdaňování komanditní společnost v České a Slovenské republice

	Česká republika	Slovenská republika
Hospodářský výsledek	1 582 000 Kč	1 582 000 Kč
Zisk komplementáře	791 000 Kč	791 000 Kč
Základ daně	867 850 Kč	879 850 Kč
Daňová ztráta	60 000 Kč	15 000 Kč
Dary	12 000 Kč	0 Kč
Základ daně upravený	795 000 Kč	864 850 Kč
Daň	151 050 Kč	181 619 Kč
Zisk komanditisty	543 957 Kč	439 599 Kč
Frekvence placení záloh	čtvrtletně	čtvrtletně
Výše zálohy na daň	37763	41080

Zdroj: vlastní zpracování

4.5 Srovnání daňového zatížení

Míra daňového zatížení v jednotlivých státech je klíčová informace pro každého investora. Díky ukazatelům daňového zatížení lze zjistit, který stát je z hlediska podnikání pro společnost nejvýhodnější. Na základě toho pak může společnost zvážit, v jakém státě bude provozovat své podnikatelské aktivity.

Daňová kvóta

Jak bylo zmíněno v teoretické části, daňová kvóta je jedním z makroekonomických ukazatelů daňového zatížení, který lze využít při mezinárodním srovnání. Daňová kvóta představuje podíl daňových příjmů k HDP. Následující Tab. 4.18 uvádí daňové zatížení vybraných států v roce 2017 dle OECD. Tato organizace při svém mezistátním srovnání využívá právě daňovou kvótu. Nejvyšší podíl daňových příjmů k HDP vykazuje dle tabulky Francie, a to ve výši 46,2 %. Co se týče České republiky ve srovnání se Slovenskou republikou, daňové zatížení je zde přibližně o dva procentní body vyšší. Nejnižší daňové zatížení v rámci států OECD pak vykazuje Irsko.

Tab. 4.18 Daňové zatížení vybraných států dle OECD

Francie	46,23%
Švédsko	43,96%
Itálie	42,38%
Norsko	38,23%
Maďarsko	37,71%
Německo	37,54%
Česká republika	34,89%
Polsko	33,90%
Slovensko	32,90%
Švýcarsko	28,46%
Irsko	22,84%

Zdroj: statistiky OECD

Tabulka výše znázorňuje celkové daňové zatížení v jednotlivých státech vyjádřené prostřednictvím daňové kvóty. V následující části proto bude proveden výpočet daňové kvóty pouze u daně z příjmu právnických osob v České a Slovenské republice. Pro srovnání budou použita data z daňových statistik OECD.

Následující Tab. 4.19 a Tab. 4.20 nám uvádí daňový výnos z příjmu právnických osob a HDP v daných státech v období 2011-2017.

Tab. 4.19 Daňový výnos z příjmů právnických osob

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ČR (mil. Kč)	129 715	135 227	140 432	151 950	165 090	178 754	186 920
SR (mil. EUR)	1 699	1 715	2 118	2 498	2 917	2 829	2 726

Zdroj: statistiky OECD

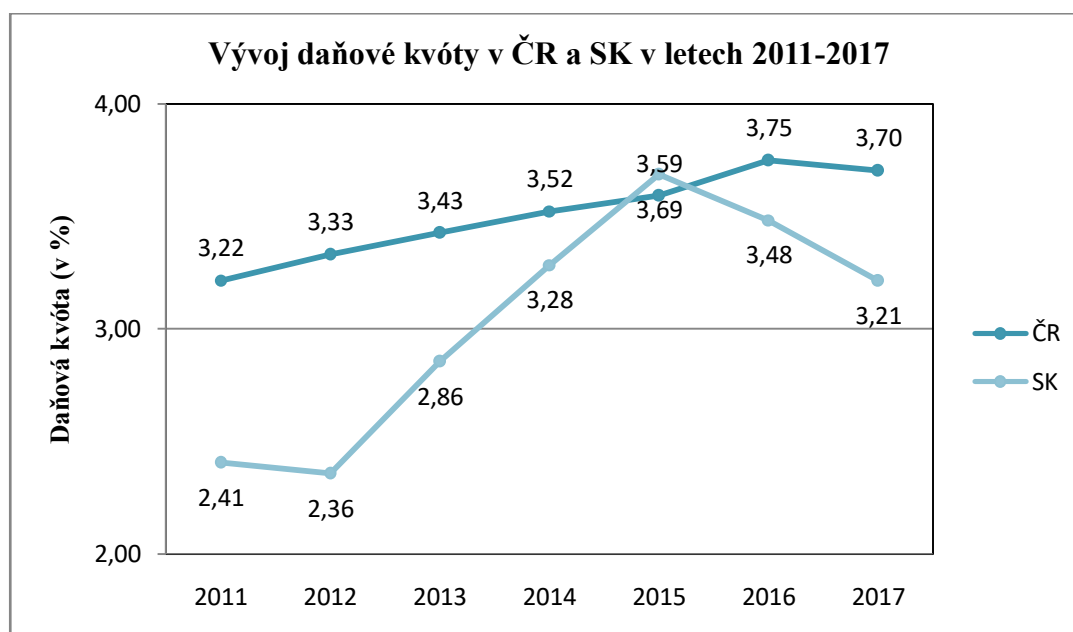
Tab. 4.20 HDP v České a Slovenské republice v letech 2010-2017

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ČR (mil. Kč)	4 033 755	4 059 912	4 098 128	4 313 789	4 595 783	4 767 990	5 047 267
SR (mil. EUR)	70 627,2	72 703,5	74 169,9	76 087,8	79 138,2	81 226,1	84 850,9

Zdroj: statistiky OECD

Z těchto dat je následně možné vypočíst daňovou kvótu, tedy podíl daňových výnosů z této daně na celkovém HDP. Pro rychlejší srovnání je míra daňové kvóty, vypočtena ze získaných dat, zobrazena v následujícím grafu 4.1.

Graf 4.1 Vývoj daňové kvóty v ČR a SK v letech 2011-2017



Zdroj: vlastní zpracování

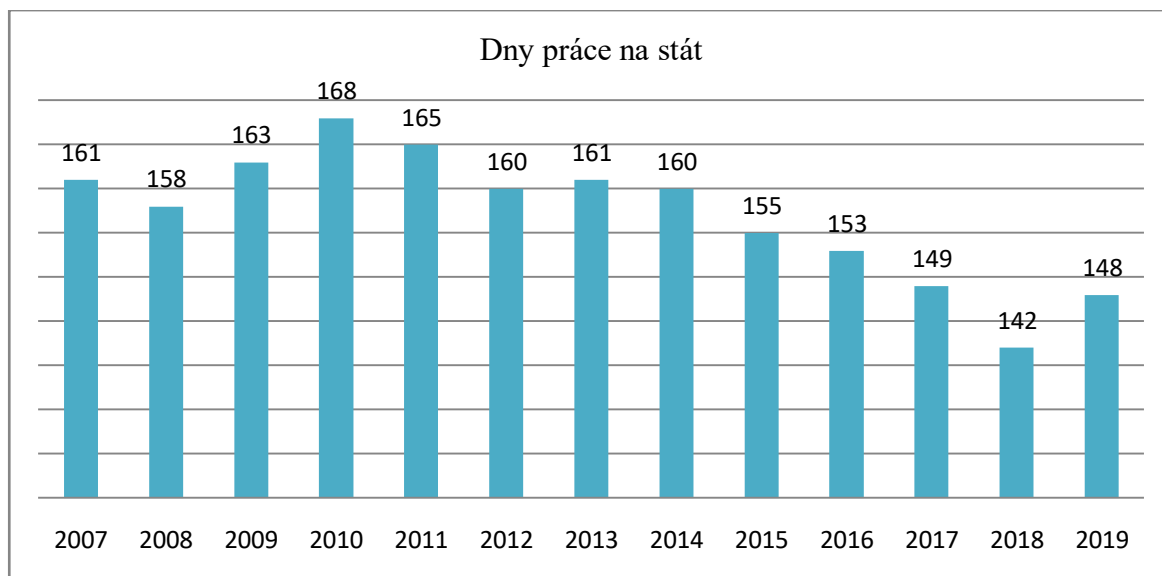
Z grafu lze vyčíst, že ve srovnání se Slovenskou republikou, je daňové zatížení, respektive podíl daně z příjmu právnických osob k HDP, za posledních pár let vyšší v České republice. Výjimku tvoří pouze rok 2015, kdy bylo daňové zatížení nepatrně nižší.

Den ekonomické (daňové) svobody

Jak bylo uvedeno v teoretické části, den ekonomické svobody je datum, kdy poplatníci přestávají pracovat na stát a začínají vydělávat pro sebe. Metoda spočívá v porovnání

veřejných výdajů státu s HDP. Pro zajímavost je v následujícím Obr. 4.1 uveden počet dnů v jednotlivých letech 2007 - 2019, kdy čeští poplatníci pracovali na stát.

Obr. 4.1 Dny práce na stát



Zdroj: DEN DAŇOVÉ SVOBODY: *dny práce na stát* [online].[29. 04. 2019]. dostupné z:

<https://www.dendanovesvobody.cz/>

Statutární daňová sazba

Při mezinárodním srovnávání daňového zatížení se velmi často využívá právě statutární hodnota daňové sazby. V případě České a Slovenské republiky činí rozdíl statutární daňové sazby 2 %. Tato hodnota však nevede vždy ke správnému zhodnocení daňového zatížení, vzhledem k tomu, že nezohledňuje řadu skutečností, které mají vliv na konečnou výši daně. Jedná se zejména o odlišné určení základu daně, odlišné odpočty či daňové slevy. V konečném výsledku pak může země s vyšší statutární sazbou odvést nižší daň než v případě států s nižší sazbou.

Efektivní sazba

Jedním z významnějších ukazatelů daňového zatížení je efektivní sazba daně. V této práci se zaměříme na metodu zpětného mikropohledu. Tato metoda vychází z finančních výkazů, které si sestavují jednotlivé společnosti. Jedná se o poměrový ukazatel, přičemž do čitatele se dosazuje daň z příjmu právnických osob, a do jmenovatele celkový výsledek hospodaření před zdaněním.

Pro názorný příklad provedeme výpočet efektivní sazby daně s využitím finančních dat z praktického příkladu č. 1. V tomto příkladu docházelo ke zdanění společností s ručením

omezeným sídlících v České a Slovenské republice. Výsledek hospodaření byl v obou případech shodný, daňová povinnost se pak podstatně odlišovala, v následující Tab. 4.21 lze vidět výslednou efektivní sazbu daně. Ta byla vypočtena jako podíl výsledku hospodaření na celkové daňové povinnosti daného subjektu.

Tab. 4.21 Efektivní daňová kvóta

	ČR	SK
Výsledek hospodaření	3 150 000 Kč	3 150 000 Kč
Daň	449 540 Kč	643 314 Kč
Efektivní daňová sazba	14%	20%

Zdroj: vlastní zpracování

Dle výsledné efektivní sazby lze říci, že míra daňového zatížení u společností sídlících na Slovenské republice je podstatně vyšší. Při srovnání nominální a efektivní daňové sazby nám vznikají velké rozdíly zejména v případě České republiky. Zde rozdíl mezi těmito ukazateli tvoří dokonce 5 %. To je zapříčiněno zejména skutečností, že základ daně lze snížit různou formou odčitatelných položek v závislosti na ustanovení v jednotlivých národních legislativách.

5 Závěr

Bakalářská práce byla zaměřena na srovnání daně z příjmů právnických osob v České a Slovenské republice, a to především z hlediska daňového zatížení osob podnikajících ve formě obchodních společností. Vzhledem k tomu, že slovenské a české společnosti spolu často velmi úzce spolupracují, naskytuje se pro ně otázka, zda by nebylo výhodnější přesídlit do České či Slovenské republiky. Tudíž cílem této práce byla komparace zdaňování příjmů právnických osob v těchto dvou zemích a porovnání, který stát je z daňového hlediska výhodnější pro subjekty podnikající ve formě obchodní společnosti. V bakalářské práci byla použita metoda srovnání a analýzy.

Teoretická část této bakalářské práce byla nejprve zaměřená na vymezení základních daňových pojmů a charakteristiku daňové soustavy. Součástí byla rovněž klasifikace daní a definice ukazatelů daňového zatížení.

Následující část teoretické práce byla zaměřena na český a slovenský daňový systém a zdaňování příjmů právnických osob v České a Slovenské republice. Východiskem pro tuto část byla zejména aktuální právní legislativa. Za účelem porovnání zdaňovacího procesu právnických osob byly tyto teoretické poznatky následně aplikovány v praktické části.

V této části byly provedeny výpočty daňové povinnosti u subjektů podnikajících ve formě společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti. Ve všech případech se vycházelo ze stejného hospodářského výsledku, který byl upraven dle české a následně slovenské právní legislativy.

V návaznosti na tyto výpočty bylo zjištěno, že daňové zatížení v České republice je ve všech případech o něco menší než na Slovenské republice. Na tuto skutečnost má vliv zejména sazba daně, která je v České republice o dva procentní body nižší. Podstatné rozdíly byly také zjištěny zejména při uplatňování položek snižujících základ daně, na něž v některých případech nemají poplatníci na Slovenské republice nárok. Z tohoto hlediska lze říci, že v České republice vznikají lepší podmínky pro optimalizaci daňové povinnosti.

Závěrečná část této práce pak byla zaměřena na ukazatele daňového zatížení, respektive daňovou kvótu a efektivní sazbu daně. Prostřednictvím daných ukazatelů byla provedena analýza míry daňového zatížení v obou státech.

Dle daňové kvóty, která je považována za základní mezinárodní srovnávací ukazatel daňového zatížení, bylo zjištěno, že míra daňového zatížení, v případě daně z příjmů

právnických osob, je v průběhu posledních let vyšší v České republice. Nicméně při hodnocení vypovídací hodnoty toho ukazatele je třeba zvážit skutečnost, že výsledné hodnoty mohou být zkresleny zejména kvůli odlišnostem v daňových systémech či odlišnou metodikou vykazování HDP.

Dále byla zmíněna statuární sazba daně, nicméně vzhledem k tomu, že poplatníci v České republice mají možnost uplatnit si mnoho položek odčitatelných položek od základu daně, je vypovídací hodnota této sazby zkreslená.

Významnější ukazatel, který zohledňuje právě problematiku těchto položek, je efektivní sazba daně. Byl proto proveden výpočet efektivní sazby daně u společnosti s ručením omezeným se sídlem v České a Slovenské republice. Výsledná sazba daně v případě české společnosti byla o 5 procentních bodů nižší, zatím co sazba na Slovenské republice se snížila o pouhé 1 procento.

V návaznosti na tyto výpočty lze říci, že zdaňovací proces v České republice je výhodnější. Nicméně rozdíly ve zdaňování nejsou až tak razantní, a z vývoje v posledních letech vyplývá, že systémy obou států se stále více harmonizují.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

ČERNÁ, Stanislava, Ivana ŠTENGLOVÁ a Irena PELIKÁNOVÁ. *Právo obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 640 s. ISBN 978-80-7478-735-5.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 294 s. ISBN 978-80-7552-125-5.

JUREČKA, Václav. *Makroekonomie*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. 368 s. ISBN 978-80-271-0251-8.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. 248 s. ISBN 978-80-87974-17-9.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.

KUŠNÍROVA, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanění právnických osob v Slovenskej republike*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 200 s. ISBN 978-80-7552-490-4.

NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 344 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. 17. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 832 s. ISBN 978-80-7554-144-4.

POKORNÁ, Jarmila, Eva VEČERKOVÁ a Milan PEKÁREK. *Obchodní korporace a nekalá soutěž*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 636 s. ISBN 978-80-7478-873-4.

RUBÁKOVÁ, Věra. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2015*. Praha: Grada Publishing, 2007. 192 s. ISBN 978-80-247-5497-0.

SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňovníctvo: daňová teória a politika I*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 360 s. ISBN 978-80-7598-107-3.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. 3. vyd. Praha: Grada, 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, Jan a Michal KRAJŇÁK. *Základy daňové teorie: cvičebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 116 s. ISBN 978-80-7478-927-4.

ŠTENGLOVÁ, Ivana. *Zákon o obchodních korporacích: komentář*. 2. vy. Praha: C.H. Beck, 2017. 1144 s. ISBN 978-80-7400-540-4.

THOM, Michael. *Tax politics and policy*. New York: Routledge, 2017. 263 p. ISBN 978-1-13818338-4.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

VYCHOPENĚ, Jiří. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. 248 s. ISBN 978-80-7598-328-2.

Elektronické zdroje

ČESKÝ FINANČNÍ A ÚČETNÍ ČASOPIS 4/2015. *Efektivní sazba korporátní daně* [online]. [cit. 01.05.2019]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/>

PODNIKAJTE.SK. *Jednoduchá společnost na akcie (j.s.a.)* [online]. [cit. 20.04.2019]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/jednoducha-spolocnost-na-akcie/>

MINISTERSTVO ŽIVOTNÍHO PROSTŘEDÍ. *Ekologická daňová reforma* [online]. [cit. 10.04.2019]. Dostupné z: <https://www.mzp.cz/cz/edr>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace k novele zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 7. 2017* [online]. [cit. 10.04.2019]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/>

Zákony

zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů

zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách

zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

zákon č. 40/1964 Zb., občiansky zákonník

zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov

zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady

Seznam zkratk

ZOK	zákon o obchodních korporacích
HDP	hrubý domácí produkt
OECD	organisation for Economic Co-operation and Development

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;

- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);

- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 05. 2019



.....

Martina Kuchařová

Seznam příloh

Příloha č. 1 - Rozdělení daní ze spotřeby v České republice

Příloha č. 2 – Daňová soustava Slovenské republiky

Příloha č. 3 - Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob s.r.o.

Příloha č. 4 - Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob k.s.